

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ  
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

**О. А. Андренко**

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ  
І ЗАВДАННЯ ДО ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ  
з курсу

**«АУДИТ»**

*(для слухачів другої вищої освіти факультету післядипломної освіти і заочного  
навчання спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит",  
7.050107 "Економіка підприємства")*

Харків  
ХНАМГ  
2011

**Андренко О. А.** Конспект лекцій і завдання до практичних занять з курсу "Аудит" (для слухачів другої вищої освіти факультету післядипломної освіти і заочного навчання спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит", 7.050107 "Економіка підприємства") / О. А. Андренко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. –Х.: ХНАМГ, 2011. – 89 с.

Автор: доц., к.е.н. О. А. Андренко

Рецензент: проф., д.е.н. А. Є. Ачкасов

Рекомендовано кафедрою економіки підприємств міського господарства факультету післядипломної освіти і заочного навчання, протокол № 11 від 15.06.2011 р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ І. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ .....	5
ТЕМА 1. СУТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ .....	5
1.1. Поняття аудиту та його коротка історія.....	5
1.2. Предмет, метод і об'єкти аудиту .....	9
1.3. Аудит у системі господарського контролю .....	12
1.4. Організація аудиту в Україні, права, обов'язки й відповідальність аудиторів .....	15
1.5. Поняття і види аудиторських послуг .....	20
ТЕМА 2. МЕТА І ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ .....	24
2.1. Визначення мети аудиту .....	24
2.2. Загальні принципи аудиторської перевірки за Міжнародними стандартами аудиту.....	25
2.3. Професійна етика та методологічні принципи аудиту .....	26
ТЕМА 3. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ .....	28
3.1. Класифікація ризиків в аудиті, їх характеристика та розрахунок.....	28
3.2. Поняття та структура внутрішнього контролю.....	32
3.3. Процедури внутрішнього контролю та їх оцінка в аудиторській роботі ..	35
ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ.....	38
4.1. Поняття аудиторських доказів .....	38
4.2. Види аудиторських доказів та їх характеристика .....	40
4.3. Методи та прийоми аудиту, аналітичні процедури та їх застосування під час отримання аудиторських доказів .....	41
ТЕМА 5. АУДИТ АКТИВІВ, ПАСИВІВ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ .....	43
5.1. Планування аудиторської роботи .....	43
5.2. Вибірка в аудиторській роботі, її сутність та етапи проведення .....	50
5.3. Аудит окремих статей звітності підприємства .....	52
ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ.....	64
6.1. Призначення та основні елементи аудиторського висновку .....	64
6.2. Підсумкова оцінка суттєвості виявлених відхилень та їх впливу на фінансову звітність.....	67
6.3. Види аудиторських висновків.....	69
6.4. Робочі документи аудитора.....	74
РОЗДІЛ ІІ. ЗАВДАННЯ ДО ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ .....	77
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	85
ДОДАТОК.....	86

## ВСТУП

Перехід до економічних методів управління вимагає докорінної перебудови й удосконалення обліку. Насамперед, він повинен орієнтуватися не стільки на зовнішніх споживачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємством. Об'єктивна потреба посилити інформаційно-аналітичні функції обліку, ліквідувати розрив між можливостями інформаційної системи і потребами управління підприємством зумовлює необхідність створення і розвитку аудиту.

Дисципліна "Аудит" є складовою частиною загальної системи знань із бухгалтерського обліку, орієнтованих на посилення інформаційно-аналітичної функції обліку, й важливою ланкою в розбудові ринкових відносин. Вона розкриває концептуальні засади збору, систематизації та аналізу облікової інформації з метою формування альтернативних варіантів управлінських рішень.

Метою дисципліни "Аудит" є надання знань і навиків організації та методики аудиту, його удосконалення з урахуванням зарубіжного досвіду та застосування у практичній роботі суб'єктів підприємницької діяльності.

Результатом вивчення дисципліни "Аудит" повинно стати не тільки засвоєння знань з теоретичних основ функціонування інституту аудиту в ринкових економічних умовах та набуття практичних навичок самостійного творчого мислення при підготовці і проведенні аудиторських процедур, а й осмислення того факту, що аудитори в усьому світі виконують важливу суспільну функцію підтвердження достовірності фінансової інформації та допомагають користувачам приймати правильні управлінські рішення. Тому слухачі другої вищої освіти повинні опанувати етичні норми поведінки аудиторів у суспільстві.

## РОЗДІЛ І. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

### ТЕМА 1. СУТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

- 1.1. Поняття аудиту та його коротка історія
- 1.2. Предмет, метод і об'єкти аудиту
- 1.3. Аудит у системі господарського контролю
- 1.4. Організація аудиту в Україні, права, обов'язки та відповідальність аудиторів

#### 1.1. Поняття аудиту та його коротка історія

Слово "аудит" походить від латинського "audio", що означає "він чує", "слухач".

Термін "аудит" у сучасному світі використовується в трьох значеннях, а саме:

**аудит** — окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг економіко-правового характеру;

**аудит** — окрема функція управління (складова загальної функції господарського контролю) — функція незалежного фінансового контролю (експертизи);

**аудит** — економічна наукова дисципліна, яка досліджує функціонування інституту незалежного фінансового контролю в ринковій економічній системі (рис. 1.1).

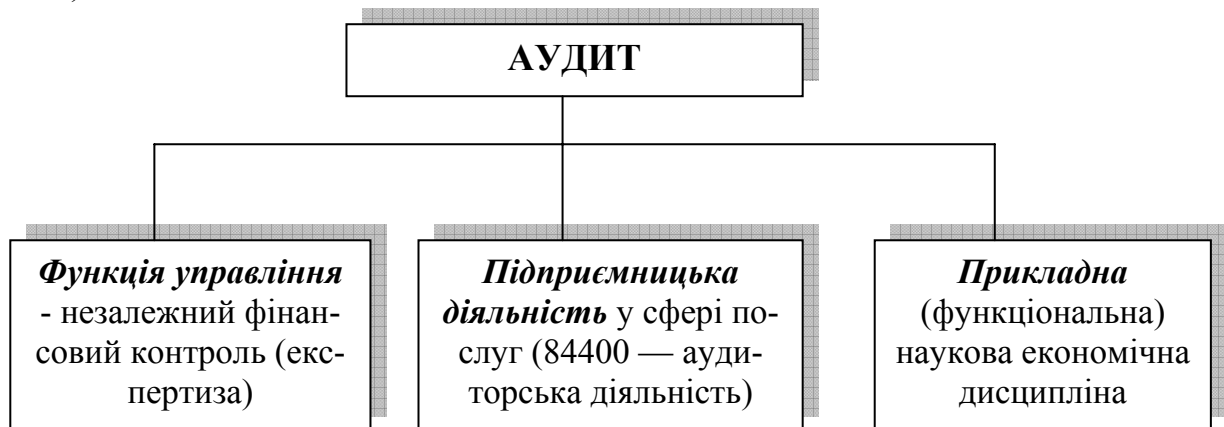


Рис. 1.1 - Зміст терміна «аудит»

Термін «аудитор» використовується в таких значеннях:

- **аудитор** — фізична особа (громадянин України, якщо говорити про визначення цього терміна в українському законодавстві), яка має відповідний кваліфікаційний сертифікат — документ, що підтверджує її професійну придатність;

- *аудитор* — фізична особа (приватний підприємець) або юридична особа (аудиторська фірма), які надають аудиторські послуги (проводять аудит фінансової звітності або виконують супутні аудиту роботи) (рис. 1.2).

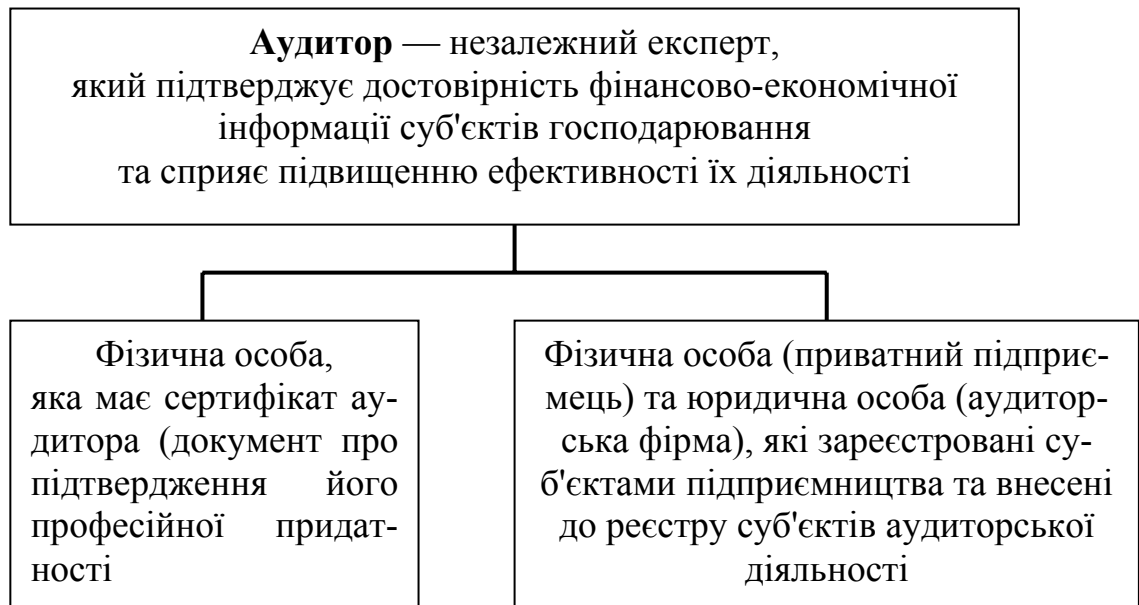


Рис. 1.2 - Зміст терміна "аудитор"

Найбільш поширене у світовій практиці поняття аудиту як функції управління таке.

**Аудит** — системний процес одержання (збору) інформації про економічні дії та події з метою встановлення рівня її (інформації) відповідності визначеним (установленим) критеріям та подання результатів зацікавленим користувачам.

Згідно з українським законодавством, "аудит — це перевірка оприлюдненої бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності діючому законодавству та встановленим нормативам".

Аудит як економічна наукова дисципліна належить до прикладних (функціональних) економічних дисциплін, за допомогою якої реалізується на практиці одна з основних функцій управління — контрольна функція, яка виконується незалежними фахівцями (аудиторами).

Як відомо, господарський контроль здійснювався з давніх-давен, тому слово аудит має давнє походження. Історичні джерела свідчать, що аудиторами називали:

- ✓ більш здатних учнів духовних та світських навчальних закладів, яким доручалося слухати відповіді інших учнів;
- ✓ державних контролерів, яким доручалося вислуховувати інформацію про збори податків та використання коштів державної казни, а також здійснювати перевірку рахунків і підготовку аудиторських звітів для власників. Люди вважали, що усна форма звіту навіть краща за письмову, оскільки будь-який документ можна підробити, а сказати неправду віч-на-віч начальнику-аудитору значно складніше.

Поступово, з розвитком господарства, змінювались системи обліку і контролю. В обліку більше уваги почали приділяти праву власності, а аудитори перейшли до детального аналізу документів обліку і звітності. З розвитком колективної форми приватної власності аудитори стали незалежними як від держави, так і від власника.

***Батьківщиною незалежного аудиту вважається Шотландія***, де наприкінці XVII ст. був прийнятий перший закон, яким заборонялось окремим посадовим особам служити міськими аудиторами, а в 1853 р. були організовані інститути бухгалтерів в Единбурзі і Глазго (тепер — інститут привілейованих бухгалтерів Шотландії).

Необхідність незалежного аудиту обумовлена розвитком машинного виробництва, появою акціонерних компаній. У середині XIX ст. був прийнятий закон про британські компанії, який передбачав обов'язковість перевірки рахунків і звітів не менше одного разу на рік. Наприкінці XIX ст. були організовані інститут привілейованих бухгалтерів Англії і Уельсу та американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів.

#### **Причини необхідності існування аудиту такі:**

1. Залежність управлінських рішень від якості фінансово-економічної інформації.
2. Достовірність фінансово-економічної інформації не може бути оцінена

безпосередніми користувачами, необхідні спеціальні знання.

3. Фінансова звітність та інша економічна інформація схильна до викривлень, її достовірність не може бути автоматично досягнута.

4. Велика кількість користувачів фінансово-економічної інформації з різними інтересами та обмеженість доступу до неї.

Особливого розвитку аудит, як інститут незалежного фінансового контролю набув у ХХ ст. Подібні інститути, які об'єднують професійних аудиторів, створені і в інших країнах — інститут аудиторів Німеччини, інститут експертів-бухгалтерів Франції та ін.

У світовій професійній практиці аудитори здійснюють поряд з аудитом фінансової звітності інші види робіт і послуг, пов'язаних з аудиторською діяльністю, в тому числі аудит державного сектору економіки, внутрішній аудит, тому і аудиторів називають по-різному: присяжний бухгалтер, привілейований бухгалтер, дипломований присяжний бухгалтер, присяжний контролер бухгалтерських книг, офіційний уповноважений аудиторських фірм, експерт-бухгалтер, повірений бухгалтер, комісар по рахунках, аудитор, внутрішній аудитор.

Після підписання Римського договору (1957 р.), яким започатковано Європейське Економічне Співтовариство та передбачено визнання документів про освіту і право надавати професійні послуги за кордоном, аудит набув міжнародного статусу. У сучасному світі функціонує велика кількість аудиторських організацій як на національних, так і на світовому рівнях. Найбільш відомими транснаціональними аудиторськими компаніями, які мають філіали та представництва в багатьох країнах, є: «Ернст енд Янг Інтернейшнл Лтд», «Делойт-Росс-Томацу», «Прайс Уотерхаус Куперс», «KPMG».

Етапи становлення аудиту в Україні:

I етап — 1987-1992 рр. створення перших аудиторських фірм для підтвердження результатів фінансово-господарської діяльності спільних підприємств (Інаудит, Інаудит – України).

II етап — 1992- 1998 рр. формування нормативне - правової бази . Створення Спілки аудиторів України, 22 квітня 1993 р. був прийнятий



Закон України "Про аудиторську діяльність";

— 1994 -1995 рр. введення обов'язкового аудиту;

— 1996 р. визначений круг підприємств, для яких аудит обов'язковий.

III етап — 1998 – 2006 рр. діяльність підприємств в умовах нової нормативно – правової бази (відмова від національних стандартів аудиту і перехід до використання міжнародних стандартів аудиту) і посилення монопольного положення провідних іноземних аудиторських фірм в Україні.

IV етап — 2006 р. – по самий час. Діяльність аудиту в умовах посилення контролю якості. Прийняття 14.09.2006 р. нової редакції Закону України "Про аудиторську діяльність".

Затвердження 27.09. 2007 р. Аудиторською палатою України переліку послуг, які можуть представлятися аудиторами.

## 1.2. Предмет, метод і об'єкти аудиту

*Предметом аудиту в загальноекономічному розумінні* є фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва (стан суб'єкта як системи господарювання).

*Предмет аудиту в локальному (конкретному) розумінні* залежить від об'єкта, який визначає головну його (аудиту) мету. Так, предметом аудиту фінансової звітності є фінансова звітність суб'єкта господарювання, податкової звітності — податкова звітність. Предметом аудиту господарської діяльності (аудиту ефективності) є господарська діяльність суб'єкта або його окремих підрозділів, видів діяльності, функцій управління.

*Метод аудиту* являє собою сукупність прийомів і способів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів аудиторської діяльності. Передусім це загальні методичні прийоми, такі як *аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування і конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз тощо*.

**Аналіз** — це метод дослідження, який стосується вивчення предмета шляхом розчленування його на складові, кожна з яких аналізується (вивчається) окремо в рамках одного цілого (аудит фінансово-господарської діяльності підприємства).

**Синтез** — метод дослідження об'єкта в його цілісності, в єдності його частин (аудит виконання договорів на постачання товарно-матеріальних цінностей).

**Індукція** — метод дослідження, за яким загальний висновок складається на підставі ознайомлення не зі всіма ознаками, а лише з частиною їх, тобто способом виведення висновків від окремого до загального (аудит витрат обігу здійснюється насамперед за даними аналітичного обліку, а відтак — синтетичного обліку).

**Дедуція** — метод дослідження, за якого спочатку вивчається стан об'єкта в цілому, а потім стан його складових елементів, тобто висновки роблять від загального до окремого (аудит фінансових результатів спочатку проводиться за даними синтетичного обліку, а потім — аналітичного обліку).

**Абстрагування** — прийом відволікання, способом абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять (за перевіркою стану збереження матеріальних цінностей на окремих складах, абстрагуючись, роблять висновки щодо гуртовні в цілому).

**Конкретизація** — дослідження стану об'єктів за певними конкретними умовами існування їх (виявлення нестач в окремих магазинах).

**Системний аналіз** — вивчення об'єкта як сукупності елементів, що утворюють систему. В аудиті системний аналіз передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування. Він дає змогу застосувати системний підхід до «оцінки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства /аналіз систем для дослідження об'єктів за умов невизначеності).

**Функціонально-вартісний аналіз** — це вивчення об'єктів на стадії підготовки виробництва, що включає проектування і синтез систем у процесі дослідження їх функціонування (проектування й оцінювання економічної ефективності технологічних процесів тощо).

У зв'язку з тим, що в процесі проведення аудиту вирішується велике коло питань, пов'язаних з різними функціями управління (планування, організація оперативного і стратегічного управління, накопичення економічної інформації, економічний аналіз, прогнозування), в аудиті використовуються прийоми і способи різних галузей знань (економічно-математичні, статистичні методи, методи системного аналізу, експертних оцінок, прийоми і способи бухгалтерського обліку, економічного аналізу, контрольно-ревізійної роботи).

Безпосередньо в аудиті використовуються такі **прийоми та способи, як огляд, підрахунок, зважування, вимірювання, спостереження, зіставлення, опитування**. Специфічним прийомом аудиту є оцінка ризику, необхідність якої пов'язана з імовірнісним характером функціонування господарюючої системи та неможливістю повного дублювання всіх процедур обліково-економічної роботи, що примушує аудитора використовувати методи вибіркового дослідження. Оцінка аудиторського ризику починається на стадії планування аудиту і завершується в процесі його проведення. Оцінка ризику, визначена аудитором, може стати причиною його відмови від проведення аудиту. У процесі оцінки ризику, а також проведення окремих аудиторських процедур широко використовується методичний прийом тестування.

**Об'єктом дослідження** в аудиті, як і в інших економічних науках, взаємопов'язані складові (сторони) функціонуючої господарської системи. Об'єкти аудиту конкретизують його предмет і можуть мати різні характеристики, тому їх вирізняють за окремими видами та критеріями. Так, до об'єктів системи управління, яка досліджується аудитором, відносяться організаційні форми управління, функції управління, методи управління. До об'єктів системи обліку — активи, капітал, зобов'язання, господарські процеси, економічні результати діяльності, фінансова та інші види бухгалтерської звітності. Іншими критеріями можуть бути, стан об'єктів у часі, складність об'єктів, характер оцінки, термін перебування під наглядом аудитора тощо.

### 1.3. Аудит у системі господарського контролю

Аудит як окремий інститут ринкової інфраструктури і специфічна форма незалежного фінансового контролю є складовою загальної системи економічного (господарського) контролю. У сучасних умовах в Україні формується система економічного контролю, який можна поділити на адміністративний і незалежний, які мають істотну різницю (рис. 1.3).

Велика кількість користувачів фінансової звітності та іншої обліково-економічної інформації, які по-різному пов'язані з діяльністю суб'єктів господарювання і мають різні інтереси, потребує виконання аудиторами різних видів аудиту. Крім того, структура ринкового господарства, в якому лєвова частка належить підприємствам малого та середнього бізнесу, також сприяє розвитку різних видів аудиту (рис. 1.4). Таким чином, хоча аудит і входить до загальної системи економічного контролю, його функції є ширшими ніж суто контрольні. **Функції аудиту** при цьому виступають як основні напрями, що характеризують його суть, зміст, соціальне значення, завдання і цілі. Вони можуть бути представлені наступними функціями:

- **системотворною** (розгляд підприємства як відкритої системи, яка вивпробовує вплив довкілля і само впливає на неї);
- **констатуючою** (пізнання обліково-економічних явищ);
- **інформаційною** (інформування суб'єктів господарських стосунків про обліково-економічні явища діяльності);
- **евристичною** (відкриття нових закономірностей, що виникають в процесі розвитку предмета дослідження);
- **методологічною** (визначення прийомів і способів перевірки);
- **профілактичною** (попередження можливості здійснення відхилень, виявлення різного роду недотримання законності);
- **прогностичною** (визначення тенденцій розвитку явищ, що вивчаються, відповідно до об'єктивних законів їх розвитку).

У сучасному суспільстві аудитори крім контрольної функції виконують також інші завдання і допомагають підприємництву ефективно функціонувати.

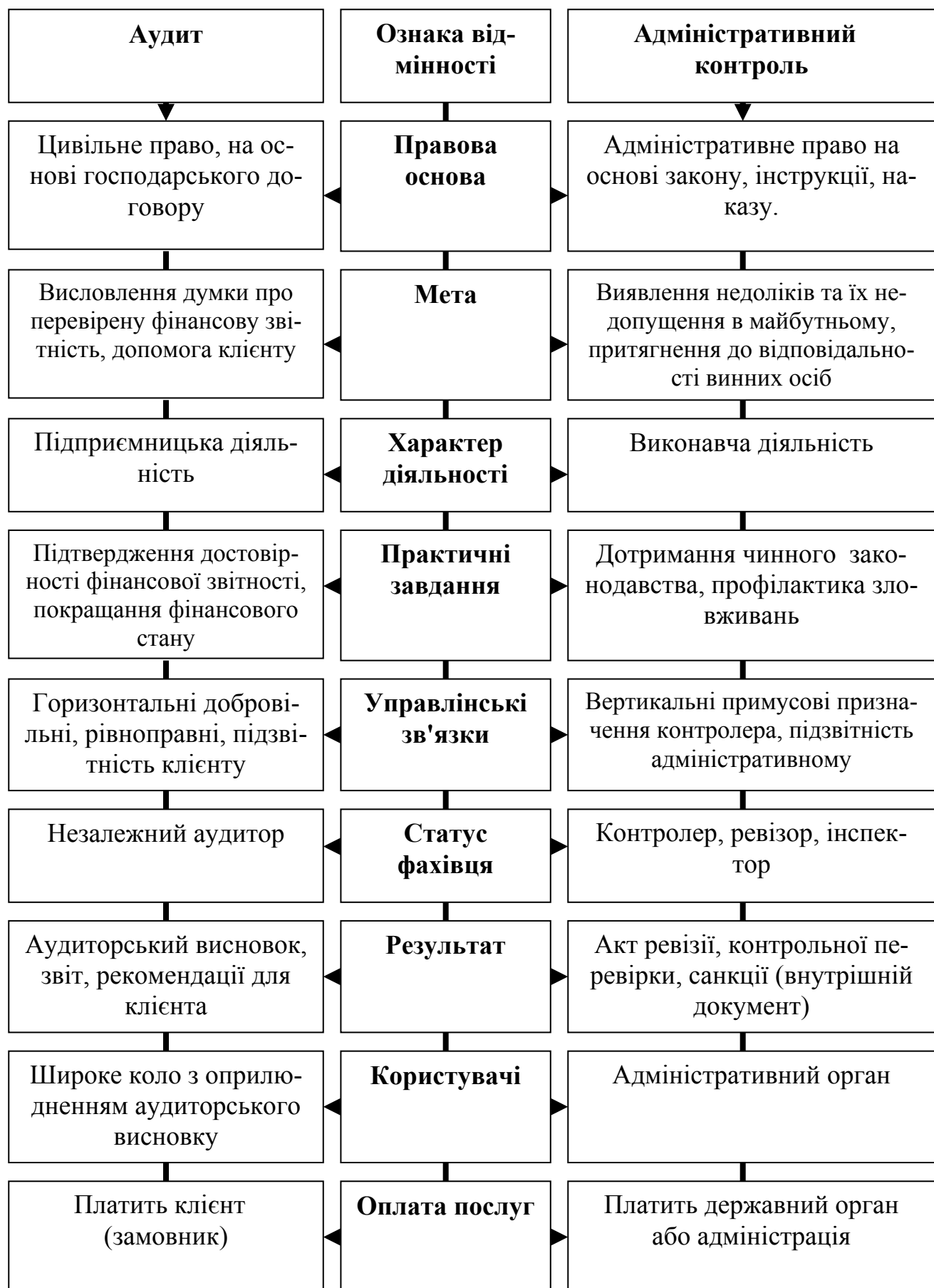


Рис. 1.3 - Відмінності незалежного аудиту та адміністративного контролю

<b><u>Ознаки</u></b>	<b><u>Види аудиту</u></b>
<b>Законодавчі вимоги</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Обов'язковий</li> <li>2. Ініціативний</li> </ol>
<b>Форма власності</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Приватного сектору</li> <li>2. Державного сектору</li> </ol>
<b>Інститути ринкової інфраструктури</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Загальний</li> <li>2. Банківський</li> <li>3. Страхових компаній</li> <li>4. Емітентів цінних паперів</li> <li>5. Інших інститутів</li> </ol>
<b>Об'єкти аудиту</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Фінансової звітності.</li> <li>2. Податкової звітності</li> <li>3. На узгодженість</li> <li>4. Господарської діяльності (ефективності)</li> <li>5. Екологічний</li> <li>6. Систем якості</li> <li>7. Операційний</li> <li>8. Ціновий</li> <li>9. Інших об'єктів</li> </ol>
<b>Характер перевірки</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Підтверджуючий</li> <li>2. Системно-орієнтований</li> <li>3. Що базується на ризику</li> </ol>
<b>Час здійснення</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Первинний</li> <li>2. Повторюваний</li> </ol>
<b>Періодичність</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Періодичний</li> <li>2. Неперіодичний</li> </ol>
<b>Користувачі (суб'єкти аудиту)</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Зовнішній</li> <li>2. Внутрішній</li> </ol>
<b>Роль у системі управління</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Післяопераційний</li> <li>2. Поточний</li> <li>3. Стратегічний</li> <li>4. Попереджувальний</li> </ol>

#### 1.4 – Організація аудиту в Україні, права, обов'язки й відповідальність аудиторів

#### **1.4. Організація аудиту в Україні, права, обов'язки й відповідальність аудиторів**

Аудиторська діяльність в Україні здійснюється відповідно до вимог:

- Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435 (ст. 146, 162);
- Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-ІУ (ст. 362-365, параграф 4);
- Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р.;
- Статуту Аудиторської палати України, прийнятого засіданням АПУ 28.10.1993 р.;
- Статуту Співки аудиторів України, прийнятого з'їздом аудиторів України 14.10.1992 р.;
- Стандартів аудиту та етики. Видання Міжнародної федерації бухгалтерів, 2001 рік;
- Протоколу засідання Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. №122;
- Положення про сертифікацію аудиторів, затвердженого рішенням Аудиторської палати України від 19.11.2002 р. протокол № 116;
- Положення про реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, затвердженого Аудиторською палатою України від 31.10.2000 р.;
- Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має певні особливості організації і методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів і аудиторів узагальнили досвід організації і методики обліку і аудиту в країнах з різними формами власності і господарювання у вигляді міжнародних стандартів аудиту (МСА), які з 2004 року за рішенням Аудиторської палати України почали виконувати функції національних стандартів аудиту, відмінивши таким чином Національні нормативи аудиту, що діяли з часу виникнення аудиторської діяльності в нашій країні.

У 2007 році вийшла новітня редакція МСА , яка отримала назву "Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики".

Аудиторська палата України своїм рішенням від 31.03.2011р. №229/7 затвердила для застосування при виконання завдань з 1 травня в якості національних стандартів аудиту ***Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року.***

МСА регулюють процес виконання аудиторами та аудиторськими фірмами завдань протягом всього процесу виконання, починаючи з рішення щодо прийняття і продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань. МСА видання 2010 року зазнали суттєвих змін порівняно з виданням 2007 року, яке використовувалося в Україні до 01 травня 2011 року, включаючи ті зміни, яких зазнали стандарти внаслідок реалізації Радою з Міжнародних Стандартів Аудиту та Надання Впевненості проекту з поліпшення зрозумілості.

МСА діляться на 9 груп з тризначною нумерацією; десята група є **Положення про міжнародну аудиторську практику(ПМАП)**, що мають чотиризначну нумерацію (Додаток А).

***Особливості застосування Міжнародних стандартів аудиту:***

- Міжнародні стандарти аудиту (МСА) не є законодавчим документом;
- МСА містять основні принципи й процедури, а також відповідні рекомендації, подані у вигляді пояснювального та іншого матеріалу;
- МСА треба застосовувати тільки в суттєвих аспектах;
- МСА юридично не мають переважної сили над національними нормативними документами, що регулюють аудиторські перевірки

Організацію управління аудитом в Україні очолює ***Аудиторська палата України (АПУ)***. АПУ Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган. є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність. Це неприбуткова організація. формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Загальна кількість членів Аудиторської палати України ***становить двадцять осіб***. Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Мініс-



терство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

До складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України. В даний час на території України діють 15 регіональних відділень.

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтеря, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.

**Існують сертифікати наступних видів:**

- *сертифікат серії А*, що надає право здійснення аудиту підприємств і господарських товариств;
- *сертифікат серії В*, що надає право здійснення аудиту банків;

- **сертифікат серії АВ** надає право здійснення аудиту банків, підприємств і господарських товариств.

Термін чинності сертифіката не може перевищувати **п'яти років** (рис.1.5.). За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України.

Згідно зі ст.4 Закону України "Про аудиторську діяльність" - **аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.**

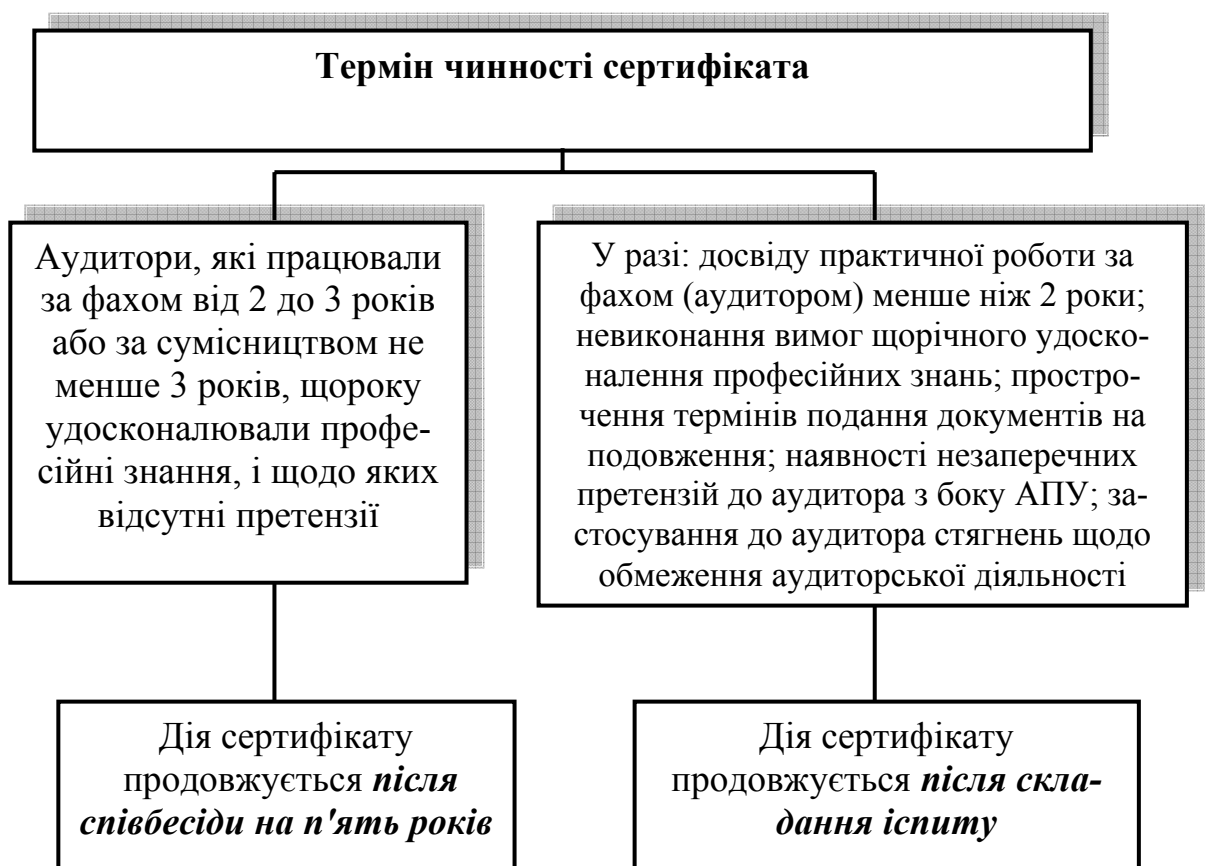


Рис. 1.5 - Термін чинності сертифікату у залежності від кваліфікації аудитора

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа - підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Аудитор має право (ст. 22 Закону України "Про аудиторську діяльність"):

- ✓ самостійно визначати форми та методи аудиту;
- ✓ отримувати необхідні документи, що стосуються предмета перевірки (*треті особи зобов'язані надавати такі документи аудиторів за запитом, офіційно підтвердженням замовником*);
- ✓ отримувати необхідні дані від персоналу та керівництва замовника в усній та письмовій формі;
- ✓ перевіряти наявність майна, грошей, вимагати від замовника проведення контрольних перевірок (замірів) стосовно предмета перевірки;
- ✓ залучати до перевірки на договірних засадах фахівців різного профілю.

Аудитор зобов'язаний (ст. 23 Закону України "Про аудиторську діяльність"):

- ✓ належним чином (відповідно до нормативів аудиту, умов договору із замовниками) надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку та звітність замовника, їх достовірність, повноту та відповідність чинному законодавству і встановленим нормативам;
- ✓ повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені в ході аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку та звітності;
- ✓ зберігати в таємниці інформацію, отриману в ході проведення аудиту або при наданні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомостей, що є предметом комерційної таємниці, не використовувати їх в особистих цілях або інтересах третіх осіб;
- ✓ нести відповідальність перед замовником за порушення умов договору відповідно до законодавства України;
- ✓ обмежити свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які не мають безпосереднього відношення до надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз.

Спеціальні вимоги (ст. 24 Закону України "Про аудиторську діяльність") передбачають заборону проведення аудиту аудитором, який:

- має прями родинні зв'язки з керівництвом об'єкта перевірки;

- має особисті майнові інтереси в об'єкті перевірки;
- є членом керівництва, засновником або власником об'єкта перевірки;
- є працівником об'єкта перевірки;
- є працівником (співвласником) дочірнього підприємства, філії або представництва об'єкта перевірки.

Згідно зі ст.5 Закону України "Про аудиторську діяльність" **аудиторська фірма** - юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

**Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.**

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Відношення між аудиторською фірмою (аудитором) і клієнтом регулюються нормами цивільного законодавства. Відповідно до статті 25 Закону України "Про аудиторську діяльність" за неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність, яка передбачає відшкодування заподіяних з вини аудитора збитків (рис.1.6).

### **1.5. Поняття і види аудиторських послуг**

Обов'язкові аудиторські перевірки мають сезонний характер, т.є. проводяться за результатами річної фінансової звітності підприємства. Але, аудиторським фірмам необхідно мати роботу не один раз в році, а щодня, щоб мати дохід від даного виду підприємницької діяльності. Щоб аудиторська фірма успішно працювала, круг видів її діяльності має бути розширений, тобто аудиторські фірми можуть займатися (окрім основного виду діяльності – перевірок) також налагодженням, відновленням, удосконаленням бухгалтерського обліку у клієнтів.



Рис. 1.6 - Відповідальність аудиторів

Аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

У ст.3 Закону України перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту. Класифікацію аудиторських послуг подано на рис. 1.7.



Рис. 1.7 - Класифікація аудиторських послуг

**Основні напрями діяльності та функції аудиторських фірм** можна розділити на кілька груп:

- аудит фінансової звітності;
- оглядові перевірки;
- супутні аудиту роботи (послуги).

**Аудит фінансової звітності** підприємств клієнтів здійснюється з метою підтвердження достовірності, реальності та законності звітності.

**Оглядові перевірки** за масштабами та вартістю значно менші, ніж звичайний аудит звітності, однак їх результати часто задовольняють користува-

чів, оскільки вони забезпечують середній рівень впевненості у звітності, яка підлягала огляду. Прикладом оглядових перевірок може бути аудит фінансового стану підприємства.

До *супутніх аудиту робіт (послуг)* відносять такі

- ведення бухгалтерського обліку на підприємстві-клієнті,
- складання податкових декларацій та звітності;
- консультування з питань оподаткування;
- відновлення бухгалтерського обліку;
- комп'ютеризація системи бухгалтерського обліку; ;
- аналітичні послуги;
- консультування з юридичних питань;
- захист інтересів клієнта у суді та арбітражі;
- оцінювання активів і пасивів клієнта;
- проведення навчання з бухгалтерського обліку та аудиту;
- розроблення рекомендацій щодо поліпшення ефективності діяльності економічного суб'єкта або його структурного підрозділу;
- складання прогнозів і бюджетів, оцінювання перспектив розвитку підприємства;
- організація та налагодження управлінського обліку;
- надання допомоги в організації системи внутрішнього контролю підприємства та діяльності відділу внутрішнього аудиту;
- різноманітні консультаційні послуги для адміністрації клієнта та інша діяльність, не заборонена чинним законодавством.

### **Контрольні запитання**

1. Що таке аудит, яке його місце в системі господарського контролю?
2. Як визначають термін "аудит", яке його походження та значення на сьогодні?
3. Які основні етапи розвитку і становлення аудиту в історії господарського обліку?
4. Що можна сказати про стан організації аудиту в Україні?

5. Які стандарти аудиту діють в Україні?
5. Хто має право займатися аудиторською діяльністю на Україні?
6. Чи може особа, яка мала судимість за корисливі злочини бути аудитором?
7. Якими є права і обов'язки аудиторів?
8. Який має бути загальний розмір частки засновників аудиторської фірми у статутному капіталі, які є аудиторами?
9. Чи може особа, яка не має сертифікату аудитора бути засновником аудиторської фірми?
10. Яких принципів повинен дотримуватися аудитор, надаючи аудиторські послуги?
11. Що включають супутні аудиту послуги?
12. Яких принципів повинен дотримуватися аудитор, надаючи аудиторські послуги?
13. Які аудиторські послуги відносяться до послуг сумісних з проведенням обов'язкового аудиту?
14. Які аудиторські послуги відносяться до послуг не сумісних з проведенням обов'язкового аудиту?

## **ТЕМА 2. МЕТА І ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ**

- 2.1. Визначення мети аудиту
- 2.2. Загальні принципи аудиторської перевірки за Міжнародними стандартами аудиту (МСА)
- 2.3. Професійна етика та методологічні принципи аудиту

### **2.1. Визначення мети аудиту**

*Мета аудиторської* перевірки фінансових звітів — дати можливість аудиторів висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Формуючи аудиторську думку, аудитор має отримати достатні відповідні



аудиторські докази, щоб бути спроможним зробити висновки, на яких ґрунтуватиметься така думка.

Думка аудитора підвищує довіру до фінансових звітів завдяки наданню високого, але не абсолютного рівня впевненості. Абсолютна впевненість в аудиті недосяжна через дію таких чинників: необхідність судження, використання тестування; обмеження, які властиві будь-яким системам бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, — а також через те, що більшість свідчень, які може отримати аудитор, за своїм характером більш переконливі, ніж остаточні.

## **2.2. Загальні принципи аудиторської перевірки за Міжнародними стандартами аудиту**

Загальні принципи незалежного аудиту визначаються принципами професійної етики та методологічними принципами.

Аудиторів слід дотримуватися Кодексу етики професійних бухгалтерів, розробленого Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Етичними принципами, якими керується аудитор, виконую свої професійні обов'язки, є:

- незалежність;
- чесність;
- об'єктивність;
- професійна компетентність та належна ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка;
- дотримання технічних стандартів.

### ***Складовими професійної незалежності аудитора є:***

- економічна (обмеження видів діяльності та кількості послуг, що надаються одночасно, відсутність безпосереднього або опосередкованого фінансового інтересу у справах клієнта, заборона отримання дивідендів, позик будь-якої форми);
- правова (саморегулювання професії, договірна основа відносин з клієн-

том, розподіл відповідальності з клієнтом за звітність та думку про неї, відповідальність за роботу інших аудиторів);

- етична (професійна компетентність, ретельність виконання своїх обов'язків, конфіденційність інформації щодо клієнта, індивідуальні відносини з персоналом клієнта, обмеження терміну роботи з одним і тим же клієнтом до 3-5 років, реклама аудиторських послуг).

### **2.3. Професійна етика та методологічні принципи аудиту**

Професійна етика аудиторів — це комплекс правил поведінки в аудиторській роботі, якими регламентуються дії аудиторів, з одного боку, щоб не завдати шкоди клієнту або колегам по аудиторській роботі, а з іншого, — для забезпечення правдивості інформації про себе та чесної конкуренції на ринку аудиторських послуг. У професійній діяльності аудиторів неетичними вважаються:

- рекламні заходи, в яких формуються хибні, оманливі або неправдиво сприятливі очікувані результати;
- навмисне формування бажаного клієнтом висновку про результати аудиторської перевірки;
- будь-яке шантажування клієнта результатами аудиторської перевірки;
- розголошення фактів аудиторської перевірки в корисливих цілях;
- дії, в яких існує натяк на можливість впливу на позитивні рішення судових органів, регуляторних органів або посадових осіб;
- дії, в яких наявні хвалебні самохарактеристики, що ґрунтуються на даних, які неможливо перевірити;
- дії, в яких існують некоректні порівняння з іншими представниками професії; необґрунтовано проголошено власну особу експертом або фахівцем у якійсь конкретній сфері або іншій діяльності.

**Професійна етика аудиту**, крім цього, окреслює й певні обов'язки аудиторів, зокрема обов'язкове повідомлення керівництва підприємства про виявлені факти шахрайства. Також за аудитором залишено право виступати в суді свідком на процесі у справах, порушених за фактами шахрайства, тобто аудитор

має право виконувати свої громадянські обов'язки, і це не вважається розголошенням конфіденційної інформації й порушенням аудиторської етики. На положеннях аудиторської етики ґрунтуються основні методологічні принципи незалежного аудиту, серед яких:

- планування;
- контроль якості послуг, що надаються;
- обґрунтування значимості доказів та свідочств;
- доцільність вибору методики перевірки;
- дотримання методики оцінки ризиків;
- визначення критеріїв суттєвості та достовірності;
- аналіз інформації та формування обґрунтованих висновків;
- документальне оформлення результатів самої роботи;
- взаємодія аудиторів;
- повне інформування клієнта,

***Принципи аудиту поділяються на такі основні групи:***

- 1) принципи професійної етики;
- 2) методологічні принципи;
- 3) правові;
- 4) організаційні.

До принципів професійної етики, які є обов'язковими, відносять: незалежність, об'єктивність, професіоналізм і компетентність, цілісність, конфіденційність, доброзичливість.

***Методологічні принципи*** - це аудиторський доказ, система обліку, внутрішній контроль, матеріальність, обґрунтованість оцінки значущості аудиторських свідчень, а також системи внутрішнього контролю; визначення критеріїв суттєвості і достовірності; дотримання методики аудиту; оцінки ризиків та вибору даних; повне інформування клієнта; відповідальність за виконану роботу. Методологічні принципи в окремих випадках можуть мати рекомендаційний характер, проте це повинно регламентуватися конкретними нормативами аудиту, у яких описуються відповідні принципи.

**Правові** - розсудливість, відповідальність за чужі вчинки, відсутність привілейованої інформації.

**Організаційні** - планування, документування процесу аудиту, звітність за підсумками аудиту, взаємодія аудиторів, поінформованість клієнта.

Робота аудитора, проведена згідно з цими методологічними принципами, гарантовано відповідає основним вимогам перевірки господарської діяльності, однак якість аудиторської перевірки вимагає передусім неупередженості, професійної підготовки та ретельності у виконанні аудиторської роботи.

### **Контрольні запитання**

1. Які основні цілі аудиту?
2. Чи існують загальні принципи аудиторської перевірки за Міжнародними стандартами аудиту (МСА)?
3. Що таке професійна етика аудиторської роботи?
4. Якими є принципи аудиторської етики?
5. Що таке методологічні принципи аудиту?
6. Які існують загальні принципи побудови методик аудиторської діяльності?

## **ТЕМА 3. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ**

- 3.1. Класифікація ризиків в аудиті, їх характеристика та розрахунок
- 3.2. Поняття та структура внутрішнього контролю
- 3.3. Процедури внутрішнього контролю та їх оцінка в аудиторській роботі

### **3.1. Класифікація ризиків в аудиті, їх характеристика та розрахунок**

"Аудиторський ризик" є специфічним поняттям, яке застосовується в аудиторській роботі і означає ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності містяться суттєві перекручення. Поняття і сутність аудиторського ризику висвітлені в стандарті МСА 400. Аудиторський ризик тісно пов'язаний з явищем, яке *формулюється поняттям суттєвості — ступенем впливу чинника на рішення.*

У стандарті МСА 320 представлено загальну концепцію суттєвості в аудиті, згідно з якою виявлена в результаті аудиторської перевірки інформація вважається суттєвою, якщо її пропуск або перекручення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які прийняті на основі фінансової звітності.

*Суттєвість залежить від розміру статті або помилки, які оцінюються в конкретних умовах їх пропуску або перекручення.* Так, суттєвою вважається виявлена під час аудиту помилка, яка значно перекручує фінансовий стан підприємства, змінює результати його діяльності або її вагомість може суттєво вплинути на прийняття рішення управлінським персоналом.

Суттєвість оцінюється у взаємозв'язку з аудиторським разом ці два поняття пов'язані з такими чинниками, **як помилки** і шахрайство, різними за суттю, але схожими за наслідками.

У будь-якому випадку, аудитор має постійно враховувати можливість перекручення господарської звітності внаслідок виникнення шахрайства та помилок.

**Шахрайство** — це навмисні дії, здійснені однією або декількома посадовими особами, що зумовлюють неправильне відображення фінансової та іншої господарської звітності.

**Помилка** — це ненавмисні неточності, що мають місце у фінансовій або іншій господарській звітності (математичні помилки та описки, пропущені факти або їх хибне тлумачення, неправильне застосування облікової політики).

Відповідальність за здійснення заходів із попередження та виявлення фактів шахрайства і помилок покладається на керівництво підприємства. Основні аспекти оцінки аудитором ризику суттєвих перекручень фінансової звітності внаслідок помилок та шахрайства, методика їх виявлення, основні аудиторські процедури, обмеження дій аудитора, повідомлення про факти виявлення помилок і обману викладені у МСА 240.

Аудиторський ризик виявлення помилок та шахрайства є множинним, багатокомпонентним явищем.

Основними складовими частинами аудиторського ризику є (рис. 3.1):

- властивий ризик;

- ризик системи контролю;
- ризик невиявлення аудитором помилок.

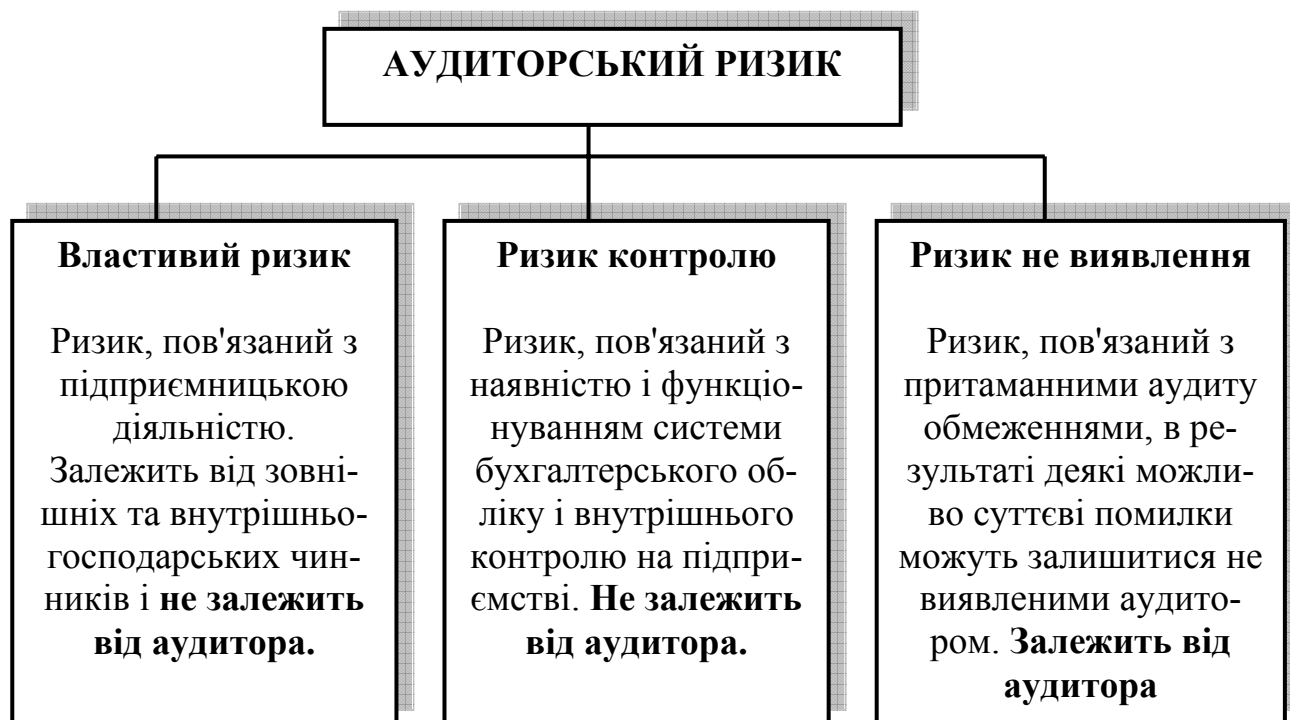


Рис. 3.1 - Аудиторський ризик

**Властивий** (невід'ємний, притаманний) ризик являє собою здатність до суттєвих перекручень залишку по певному бухгалтерському рахунку, по певній категорії, певному класу операцій або здатність до перекручень по цих показниках з перекрученнями по інших рахунках чи операціях за умови відсутності відповідних засобів внутрішнього контролю

**Ризик системи контролю** (ризик контролю) — це ризик того, що викривлення, яке має місце відносно сальдо рахунку, класу операцій і яке може бути суттєвим окремо або в комплексі з викривленнями сальдо інших рахунків, класу операцій, не буде своєчасно попереджено, виявлено та виправлено за допомогою системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

**Ризик невиявлення помилок** (ризик невиявлення) — являє собою ризик того, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки (перекручення), що існують у залишку по певному рахунку, певній категорії операцій. Ці помилки можуть бути суттєвими окремо самі по собі або у комплексі з перекрученнями (помилками) по інших залишках чи операціях.

Визначення величини аудиторського ризику є важливим для аудитора. Разом з тим у світі не існує загальноприйнятої методики його визначення, як не існує і науково обґрунтованих підходів до його оцінки.

Аудитори використовують два основних методи оцінки аудиторського ризику:

- ◆ оціночний (експертний, інтуїтивний);
- ◆ кількісний.

За першим методом аудитор шляхом виконання окремих процедур оцінює його складові оцінками "низький" — "високий". Потім залежно від комбінацій складових оцінок визначається загальна оцінка аудиторського ризику.

Другий метод передбачає оцінку як складових аудиторського ризику, так і його загального рівня в діапазоні від 0 до 1, або від 0 до 100 % за формулою (факторною моделлю):

$$AP = BP \times PK \times PH,$$

де AP — загальний ризик аудиту; BP — властивий ризик; PK — ризик контролю; PH — ризик невиявлення.

Наведена модель є простою, але вона дозволяє зрозуміти суть аудиторського ризику. Разом з тим визначити цю величину за допомогою даної моделі досить складно. Найчастіше аудитори встановлюють спочатку величину аудиторського ризику (AP), потім визначають величину властивого ризику і ризику контролю, для того щоб визначити прийнятну величину ризику невиявлення і спланувати необхідні аудиторські процедури.

Незважаючи на те, що можуть зустрітись ситуації, за яких  $BP = 0$  або  $PK = 0$ , аудитор не може відмовитись від проведення аудиторських процедур, хоча за формулою AP в обох випадках теж буде дорівнювати нулю.

Як свідчить зарубіжний досвід, прийнятна величина загального аудиторського ризику становить **1—5% (0,01-0,05)**.

У МСА 400 наведено взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику. Його можна представити у вигляді такої таблиці:

Таблиця 3.1 - Оцінки аудиторського ризику

Рівні ризику		Оцінка ризику контролю аудитором		
		висока	середня	низька
Оцінка влас- тивого ризи- ку аудитором	Висока	<i>Найнижча</i>	<i>Нижча</i>	<i>Середня</i>
	Середня	<i>Нижча</i>	<i>Середня</i>	<i>Вища</i>
	Низька	<i>Середня</i>	<i>Вища</i>	<i>Найвища</i>

Виділені курсивом ділянки таблиці вказують на ступінь ризику невиявлення.

### 3.2. Поняття та структура внутрішнього контролю

Необхідною складовою аудиторської роботи загалом є застосування системи внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит — це незалежна оцінка діяльності, що проводиться всередині організації для надання їй послуги співробітниками саме цієї організації. Це контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності та ефективності інших видів контролю. Звідси можна зробити висновок, що хоча внутрішні аудитори є працівниками організацій (компаній), які перевіряються (аудіюються), вони можуть вільно висловлювати думку про виявлені ними недоліки, але їх не можна примусити дати висновок, який суперечить результатам перевірки. Їхній плав роботи затверджується самою організацією, на відміну від зовнішніх аудиторів, які планують роботу самостійно, зважаючи тільки на власні міркування (що, у свою чергу, захищено законом). Внутрішній аудит повинен розглядатися як елемент системи внутрішнього контролю, створений адміністрацією для перевірки, оцінки і надання звітності про бухгалтерський облік та інших складових контролю господарської діяльності. Система внутрішнього контролю (СВК) організовується керівництвом підприємства для того, щоб:

- 1) упорядковано та ефективно здійснювати діяльність підприємства;
- 2) забезпечити дотримання політики керівництва;
- 3) забезпечити збереження майна і коштів підприємства;
- 4) досягти якісного документування операцій.



Адміністрація зобов'язана забезпечити існування такої СВК, яка була б достатньою для того, щоб:

- у фінансовій звітності було враховано все, що має бути враховано, не включено нічого з того, чого не має бути включено, і все, що має бути враховано, було точно визначено, кваліфіковано, оцінено та зареєстровано;
- діяльність програм, що контролюють функціонування системи обліку (первинні документи, їх аналіз та рознесення по рахунках), не могла бути сфальсифікованою;
- кошти підприємства не могли бути незаконно привласнені або неефективно використані;
- політика управління в галузі планування, довготермінового прогнозування тощо була узгодженою;
- усі відхилення від планів вчасно виявлялись, аналізувались, а винні несли відповідальність;
- фінансова інформація передавалася найбільш ефективно з метою її оптимального використання уповноваженими особами;
- фінансова звітність надавала правильне та об'єктивне уявлення про господарську діяльність підприємства.

СВК можна поділити на три основні складові:

- 1) контрольне середовище — це набір характеристик, який визначає службові взаємовідносини, що сприяють контролю в компанії;
- 2) система бухгалтерського обліку компанії — політика та процедури, що стосуються відповідного запису господарських операцій;
- 3) процедури контролю — це спеціальні перевірки, які виконуються персоналом компанії.

Ці три складові у взаємозв'язку забезпечують запобігання, явлення та виправлення істотних помилок інформації та її викривлення. Контрольного середовища залежить від стилю роботи керівників, їхніх поглядів на стратегію компанії та ефективності системи роз'яснення цілей контролю та нагляду за діяльністю персоналу.

Контрольне середовище складається з таких елементів:

- політика та методи управління;
- організаційна структура компанії;
- методи розподілення функцій управління та відповідальності;
- управлінські методи контролю, зокрема внутрішній аудит;
- кадрова політика та практика;
- зовнішній вплив (наприклад, перевірка з боку органів ревізії та контролю).

Найважливішою характеристикою СВК компанії є компетентність персоналу, що здійснює функції контролю.

Досить важливою характеристикою ефективної СВК є належний розподіл функціональної відповідальності. Іноді ця характеристика називається розподілом обов'язків. Відповідний розподіл обов'язків є невід'ємною умовою ефективності процедур контролю.

**У системі бухгалтерського обліку обробляється інформація** про господарські операції, реєструються операції у журналах та книгах (звичайних або комп'ютеризованих) та складається фінансова звітність. Облікова політика підприємства та процедури обліку є важливими елементами системи контролю. Мінімальні вимоги до системи обліку з точки зору контролю включають у себе план рахунків, а також деякі письмові визначення та інструкції, що стосуються класифікації господарських операцій. Подібні матеріали можуть міститися в комп'ютерних системах, програмах, різноманітних посібниках, блок-схемах з обробки облікової інформації та інших документах. Внутрішній аудитор компанії та персонал, який відповідає за систему обробки інформації, часто розглядають та оцінюють цю документацію. Зовнішній аудитор може вивчити результати їхньої роботи замість того, щоб виконувати її знову.

**Процедури контролю** спрямовані на запобігання, виявлення та виправлення помилок та перекручень, які можуть виникнути в процесі обліку господарських операцій. Існує багато різних процедур контролю, кожна з яких повинна запобігати помилкам певного виду (або кількох видів помилок) у перекрученій інформації.

### 3.3. Процедури внутрішнього контролю та їх оцінка в аудиторській роботі

Господарські операції усіх видів повинні контролюватися за кількома основними напрямками. Кожному напрямку відповідає тип основних помилок та перекручень.

1. **Реальність господарських операцій.** При цьому відбувається застосування процедури контролю для перевірки того, що зареєстровані операції дійсно мали бути зареєстрованими документально. Процедура контролю може полягати у звіренні документів про відвантаження з умовами договору або рахунками-фактурами до того, як продаж зафіксований. Передбачається, що ця процедура має запобігти запису не підтвердженого документами (можливо, фіктивного) продажу.

2. **Повнота господарських операцій.** За допомогою процедур контролю перевіряється, чи не пропущені під час реєстрації фактично здійснені господарські операції. Якщо товари відвантажені, то кожний документ про відвантаження повинен звірятися з умовами договору або рахунком-фактурою. Документи, що підтверджують операцію (у цьому випадку документи про відвантаження), нумерують. Облік послідовності номерів документів про відвантаження також є відповідною процедурою контролю.

3. **Дозвіл на проведення господарської операції.** За допомогою контролю перевіряється, чи санкціонувалися господарські операції до того, як вони були обліковані. Прикладом може слугувати санкціонування продажу в кредит, купівлі обладнання та комплектуючих за певною ціною або проведення ремонтних та інших робіт за кошторисом. У визначених законом випадках закупівлі та надання послуг має бути вибір постачальника або виконавця робіт за конкурсом. Система контролю повинна запобігати реєстрації несанкціонованих операцій в обліковій системі.

4. **Точність оформлення господарських операцій.** Застосовуються процедури, спрямовані на перевірку правильності обчислення записаних сум. Перевірка правильності відображеної в накладній кількості відвантаженої продукції, ціни

одиниці продукції та підсумкових даних є прикладом такого виду контрольної процедури.

**5. Класифікація господарських операцій.** Реалізуються процедури контролю того, що операції віднесені на відповідні рахунки, що дебетуються, або кредитуються рахунки відповідних замовників, у тому числі дочірніх компаній та філій. Класифікацію іноді плутають із точністю записів, проте відмінність полягає в тому, що точність стосується виключно правильності записаних сум.

**6. Облік господарських операцій** охоплює контрольні процедури перевірки того, чи повністю завершений процес обліку певної операції та чи відповідає облік загальноприйнятим бухгалтерським стандартам. Прикладом може слугувати звірення даних первинних документів (наприклад, накладних, актів виконаних робіт, актів на списання) з даними аналітичного рахунку, а також підсумкових даних аналітичних рахунків з даними синтетичного рахунку для визначення, чи всі записи на контрольованому рахунку відображають у повному обсязі господарську операцію.

**7. Періодизація передбачає контроль** того, щоб операції записувались у тому періоді, в якому були здійснені. Цей напрям контролю тісно пов'язаний з проблемою реальності та повноти відображення операцій після балансової дати. Ця проблема дуже важлива та має відношення до всіх видів господарських операцій з продажу (відчуження), придбання, обліку матеріальних цінностей, нарахування витрат, доходів тощо.

Сучасні підприємства та організації використовують численні процедури обліку та контролю. Усі ці процедури так чи інакше націлені на запобігання, виявлення та виправлення помилок основних видів перекручень інформації, які можуть виникнути у господарській звітності підприємства. Обов'язком аудиторів є встановлення відповідності системи внутрішнього контролю поставленим перед нею завданням. Особлива увага повинна бути звернена на такі чинники:

- компетентність персоналу, що здійснює функції контролю (часта зміна бухгалтерського персоналу може бути тривожним фактом);

- розподіл функціональної відповідальності. Перелічені нижче чотири види функцій повинні входити до обов'язків різних підрозділів або різних службовців бухгалтерії: санкціонування господарських операцій, реєстрація господарських операцій, розпорядження активами, що належать підприємству (організації), або контроль за ними, регулярна інвентаризація активів та застосування відповідних заходів у разі виявлення розбіжностей; несумісність обов'язків — така їх комбінація, за якої працівник, який допустив помилку або перекрутив інформацію, може приховати цей факт протягом своєї звичайної повсякденної діяльності;
- контроль доступу до активів. Реальний доступ до активів, документів, важливих записів та бланків повинен бути обмежений уповноваженими на це особами. Такі активи, як запаси та цінні папери не повинні бути доступні тим, хто ними не розпоряджається. Так, не повинні мати доступ до записів про витрати та облік отриманих рахунків особи, які не відповідають за ведення обліку;
- порядок здійснення і періодичність інвентаризації. Інвентаризацію проводить комісія з осіб, що їх визначають відповідно до нормативних документів. Наприклад, в Україні склад такої комісії визначається згідно з інструкціями, затвердженими Міністерством фінансів України;
- загальна організація нагляду у внутрішньому середовищі. Контролери або керівники підрозділів здійснюють організаційні заходи щодо виправлення виявлених помилок та їх запобігання в майбутньому, а також прийняття та санкціонування рішень, які стосуються системи обліку в компанії. Нагляд є важливим засобом управлінського контролю та умовою функціонування системи внутрішнього контролю в цілому.

### **Контрольні запитання**

1. Що таке аудиторський ризик? Охарактеризуйте його зміст.
2. Як класифікують ризики в аудиті?
3. Як проводиться розрахунок аудиторського ризику?

4. Які існують принципи й засоби розрахунку аудиторського ризику?
5. У чому різниця між помилками та шахрайством?
6. Яким є процес виявлення помилок та шахрайства в аудиторській роботі?
7. Що таке внутрішній контроль? Охарактеризуйте його основні процедури.
8. Якою є структура внутрішнього контролю?
9. Що таке контрольне середовище?
10. Як проводиться оцінка внутрішнього контролю в аудиторській роботі?

## **ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ**

- 4.1. Поняття аудиторських доказів
- 4.2. Види аудиторських доказів та їх характеристика
- 4.3. Методи та прийоми аудиту, аналітичні процедури та їх застосування під час отримання аудиторських доказів

### **4.1. Поняття аудиторських доказів**

Об'єктивна істина повинна бути підтверджена доказами. Докази, як свідчить юридична практика, — це фактичні дані (свідчення) про обставини, що мають значення для прийняття правильного рішення.

***Аудиторський доказ*** — це інформація, отримана аудитором у процесі формування висновків, на яких базується аудиторська думка. До складу аудиторських доказів входять первинні документи та облікові записи, які є основою для складання фінансових звітів, а також підтверджена інформація з інших джерел.

Аудитор повинен отримати достатні та переконливі аудиторські докази з метою формування обґрунтованих висновків, на основі яких базується його думка. Регулює це питання МСА 500, у якому сказано, що аудиторські докази — це інформація, отримана аудитором у процесі формування висновків про достовірність фінансової звітності.

До аудиторських доказів належать первинні документи та бухгалтерські записи, які покладеш в основу фінансової звітності, а також підтверджуюча інформація, отримана з інших джерел.

Аудитор повинен узгодити з керівництвом підприємства або ж організації

графік надання йому необхідної інформації.

Кількість, види, терміни та джерела отримання такої інформації визначаються аудитором самостійно, зважаючи на його професійне судження, рівень довіри до системи внутрішнього контролю, загальної величини аудиторського ризику та завчань, які він має вирішити.

***Головними вимогами, яким повинні відповідати аудиторські докази, мають бути:***

- достатність (критерій кількості аудиторських доказів);
- відповідність або доречність (оцінка якості аудиторських доказів, їх переконливості щодо конкретного твердження та достовірності).

Визначаючи види та джерела аудиторських доказів, аудитор повинен враховувати необхідність забезпечення оптимального співвідношення між вартістю їх отримання та їх необхідністю і корисністю для процесу аудиту. У випадку, якщо аудитор має обґрунтовані сумніви щодо достовірності певної важливої статті звітності, йому слід спробувати отримати необхідні додаткові аудиторські докази, незважаючи на вартість робіт, якщо це допоможе встановити істину. Якщо аудитору не вдасться отримати такі докази, він повинен відмовитися від висловлення думки про фінансову звітність.

Що нижчий рівень суттєвості помилок встановив аудитор та що більшим є аудиторський ризик, то більшу кількість аудиторських доказів слід отримати.

Аудитор отримує аудиторські докази шляхом використання однієї або декількох процедур: перевірка записів або документів, перевірка фактичної наявності активів, спостереження, запити та підтвердження, підрахунок, повторне виконання та аналітичні процедури. Про всі виявлені факти порушення законодавства аудитор повинен негайно сповістити ревізійну комісію, вище керівництво та отримати підтвердження про їх поінформованість щодо зазначених фактів.

## 4.2. Види аудиторських доказів та їх характеристика

Джерелами отримання аудиторських доказів є: облікова система клієнта, інша інформація, матеріали тестів, первинні Документи, дані інвентаризації (матеріальні активи), адміністрація і персонал, треті особи (банки, контрагенти).

Основними видами аудиторських доказів є:

- 1) внутрішні (отримані аудитором від підприємства-клієнта);
- 2) зовнішні (отримані від третіх незацікавлених осіб та установ);
- 3) інформація, отримана самим аудитором.

Аудиторські докази класифікуються:

- за видом отримання — внутрішні (отримані аудитором в клієнта), зовнішні (отримані аудитором від третіх незацікавлених осіб та установ) та такі, що отримані самим аудитором;
  - за формою — візуальні, письмові та усні;
  - за визначенням — прямі та непрямі.

Зовнішній доказ є більш достовірним, ніж внутрішній (наприклад, інформація, отримана від банків, контрагентів, більш достовірною, ніж та, що міститься в документах клієнта. Підтвердження особи про отримання грошей у касі більш достовірне).

Доказ, отриманий самим аудитором, є більш достовірніша; ніж отриманий від підприємства.

Доказ, отриманий у формі документів і письмових свідчень є більш достовірним, ніж усні свідчення.

**Прямі** — це докази, які підтверджуються первинними документами та обліковими регістрами (наприклад, факт нестач матеріалів, підтверджений інвентаризаційними описами).

**Непрямі** — це свідчення, що не мають безпосереднього відношення до фактів з певного питання. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може виступати непрямым доказом відсутності значних помилок у фінансовій звітності.



### 4.3. Методи та прийоми аудиту, аналітичні процедури та їх застосування під час отримання аудиторських доказів

Аудиторські докази отримують у результаті проведення від повідного комплексу тестів контролю та процедур по суті.

**Тести контролю** — це тести, що проводять з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності організації ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Під час проведення тестів контролю аудитор повинен розглянути достатність та відповідність аудиторських доказів для підтвердження оціненого рівня ризику контролю (чи організовані відповідним чином системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для запобігання, виявлення та виправлення суттєвих перекручень; чи ці системи ефективно функціонують протягом відповідного періоду).

**Процедури по суті** — це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих перекручень у фінансових звітах.

Отримуючи аудиторські докази шляхом проведення процедур по суті, аудитор повинен розглянути достатність і відповідність аудиторських доказів разом з будь-якими доказами, отриманими в результаті тестів контролю, для підтвердження у фінансових звітах.

Є два типи процедур по суті:

- перевірки докладної інформації про операції та залишки;
- аналітичні процедури.

Так, *перевірки докладної інформації про операції та залишки* це перевірка, спостереження, запит і підтвердження, підрахунок.

**Перевірка** — вивчення здійснених записів, документів або наявності матеріальних активів (інвентаризація, візуально).

**Спостереження** — нагляд за процесом або процедурою (спостереження за здійсненням інвентаризації).

**Запит і підтвердження** — це процес звернення за інформацією до об'єктних осіб як усередині суб'єкта, так і поза його межами. Запити можуть бути офіційно-письмові, неофіційно-письмові, усні. Підтвердження — це відповіді на запити.

**Обчислення** — перевірка арифметичної точності сум у первинних документах і облікових записах або проведення незалежних підрахунків.

*Аналітичні процедури* — це процедури, що передбачають аналіз важливих фінансових показників та тенденцій з подальшим вивченням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від прогнозованих сум.

Основні прийоми аналітичних процедур: *процентні порівняння, коефіцієнтний аналіз фінансового стану підприємства, балансовий метод, зокрема:*

- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з плановими (кошторисними). При цьому оцінюється методика планування та перевіряється, чи клієнт у фінансовій звітності не вказав планові показники;
- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з середніми галузевими даними;
- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності і пов'язаних з ними відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, зіставлення й аналіз змін відносних показників, розрахованих у різні періоди;
- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з небухгалтерськими даними (даними, що не увійшли до фінансової звітності);
- аналіз змін протягом певного часу показників бухгалтерської звітності і відносних коефіцієнтів, пов'язаних із ними, при цьому здійснюється порівняння статей балансу і аналіз їх різких змін.

Аналітичні процедури рекомендується використовувати:

- 1) під час планування аудиторських процедур;
- 2) як процедури перевірки на суттєвість, коли їх використання може бути більш ефективним, ніж тести деталей з метою скорочення ризику невиявлення за окремими твердженнями фінансової звітності;
- 3) як остаточний (заключний) огляд фінансової звітності на стадії завершення аудиту.

Тести контролю застосовуються для підтвердження деталей господарських операцій та залишків на рахунках бухгалтерського обліку. Ефективність і

результативність аудиторських процедур, проведених з метою отримання та оцінювання аудиторських доказів, можуть бути збільшені за допомогою застосування комп'ютерних методів аудиту. Комп'ютерні методи аудиту (КМА) — комп'ютерні програми та інформація, яку використовує аудитор як елемент аудиторських процедур для обробки Даних, що перебувають в інформаційних системах підприємства і є важливими для аудиторської перевірки.

КМА можуть складатися з пакета програм, програм спеціального призначення, програм-утиліт, програм управління системою, вбудованих аудиторських стандартних програм тощо

### **Контрольні запитання**

1. Як визначають поняття і сутність аудиторських доказів?
2. Якими є види аудиторських доказів? Охарактеризуйте їх.
3. Чи існує класифікаційна характеристика аудиторських доказів?
4. Які методи та прийоми аудиту застосовують під час отримання аудиторських доказів? Охарактеризуйте їх.
5. Чи існують аналітичні процедури в аудиторській роботі?
6. Які ви знаєте комп'ютерні методи та програмні засоби аудиту?

## **ТЕМА 5. АУДИТ АКТИВІВ, ПАСИВІВ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

- 5.1. Планування аудиторської роботи
- 5.2. Вибірка в аудиторській роботі, її сутність та етапи проведення
- 5.3. Аудит окремих статей звітності підприємства

### **5.1. Планування аудиторської роботи**

Планування аудиту є важливою складовою аудиторського процесу. Воно допомагає ефективно організувати майбутню роботу аудитора відповідно до умов конкретного аудиторського завдання з урахуванням передусім специфіки об'єкта та умов проведення аудиту. Згідно з МСА 300 — це вироблення головної стратегії та конкретних підходів до очікуваних характеру, періоду і часу проведення аудиту. Метою планування є: зосередження уваги аудитора на най-

важливіших напрямках аудиту, організація роботи і нагляд за роботою асистентів; координація роботи аудиторів та інших фахівців.

Процес планування передбачає такі етапи:

- 1) попереднє планування аудиту;
- 2) збір загальних даних;
- 3) збір даних про правові обов'язки клієнта;
- 4) оцінка ризиків та визначення величини суттєвості;
- 5) ознайомлення з системою внутрішнього контролю;
- 6) підготовка і складання загального плану аудиту;

7) підготовка і складання програми аудиту, що дають змогу встановити цілі для кожної ділянки роботи, зміст, час і обсяг запланованих аудиторських процедур, необхідних для виконання загального плану аудиту.

Характер планування залежить від організаційної форми, розміру і виду діяльності, виду аудиту та правильного уявлення аудитора про стан справ підприємства. Джерелами отримання інформації про клієнта можуть бути:

- звітність підприємства;
- облікові реєстри;
- первинні документи;
- установчі документи;
- протоколи засідань зборів акціонерів (засновників) та правління;
- внутрішні накази, розпорядження, інструкції;
- треті особи (банки, покупці, постачальники);
- інформація юриста підприємства;
- спілкування з керівництвом та персоналом підприємства;
- ділова преса.

Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб аудитор мав змогу підготувати програму проведення аудиту. Під час розробки плану аудитор здійснює аналіз таких питань:

- 1) розуміння аудитором бізнесу клієнта;
- 2) розуміння обліку і системи внутрішнього контролю;

- 3) визначення ризиків і суттєвості;
- 4) характер, види, час і повнота процедур;
- 5) координація, керівництво, супроводження і нагляд та інші аспекти.

Планування зазвичай відбувається шляхом складання й заповнення таблиці, у стовпчиках якої наводяться складові цілі аудиту, а в рядках — групи об'єктів, об'єкти, групи операцій і операції з об'єктом, що дозволяє впорядкувати комплекс аудиторських робіт. Перевага таблиці полягає не тільки в можливості відобразити сукупність аудиторських робіт, а йв упорядкуванні їх за такими ознаками: мета аудиту, групи об'єктів, об'єкти, групи операцій, операції. Подібна класифікація аудиторських робіт є необхідною передумовою розробки як загального плану, так і програм аудиту (рис. 5.1.).

Аудитор має планувати аудит до написання *листа-зобов'язання* та до укладання угоди з суб'єктом економічного господарювання про проведення аудиту.

Планування аудиту повинно проводитись аудиторською організацією відповідно до загальних принципів проведення аудиту, а також принципів комплексності планування, неперервності та оптимальності планування.

Розглянемо ці принципи докладно.

**Принцип комплексності планування аудиту** передбачає забезпечення взаємопов'язаності та узгодженості всіх етапів планування від попереднього планування до складання загального плану і програми аудиту.

Принцип неперервності планування аудиту виявляється у встановленні завдань групі аудиторів та етапів планування за строками і за об'єктами. Під час планування аудиту на тривалий період часу у разі аудиторського супроводження суб'єкта економічного господарювання протягом року аудиторській організації слід своєчасно коригувати плани і програми проведення аудиту з урахуванням змін у фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання і результатів проміжних аудиторських перевірок.

Загальний план аудиту (фрагмент)						
Підприємство, що перевіряється			Компанія ABC			
Період аудиту			200х рік			
Кількість людино-годин на перевірку			800			
Керівник аудиторської перевірки			Іванов І.В.			
Склад аудиторської групи			7 осіб			
Аудиторський ризик			5%			
Рівень суттєвості			6%			
№	Плановані види робіт	Період проведення	Аудиторський підхід (метод)	Запланована трудомісткість (осіб/год)	Відповідальні виконавці	Примітки
1	Збір необхідної інформації про діяльність клієнта	06. 200х р.	Вивчення документів по суті	4		
2	Перевірка виконання рекомендацій та зауважень, виявлених по результатах перевірки	06. 200х р.	Вивчення документів по суті	6		
3	Оцінка стану бухгалтерського обліку і звітності, оцінка внутрішнього контролю	06. 200х р.	Експертиза документів, опитування	20		
4	Юридична експертиза фінансово-господарських документів	06. 200х р.	Вивчення документів по суті	5		
5	Аудит ведення бухгалтерського обліку на відповідність чинним вимогам	06. 200х р.	Перевірка операцій по суті			
6	Аудит фінансово-господарської діяльності підприємства по розділах (рахунках) бухгалтерського обліку	06. 200х р.	Перевірка операцій по суті	170		
7	Перевірка виконання рекомендацій і зауважень, виявлених на попередньому етапі	06. 200х р.	Вивчення документів по суті	18		
8	Управління і контроль якості і аудиту	06. 200хр.	Оцінка на відповідність	4		
9	Підготовка аудиторського звіту і висновку	06. 200хр.	Документ	32		
Разом				259		
Керівник аудиторської фірми _____						
Керівник аудиторської групи _____						

Рис. 5.1 – Зразок плану аудиту

Принцип оптимальності планування аудиту полягає в тому, що в процесі планування аудиторській організації слід забезпечити варіанти планування для можливості обрання оптимального варіанта загального плану і програми аудиту на основі критеріїв, що визначені аудиторською організацією (аудитором).

Під час планування аудиту аудиторській організації слід виділити такі основні етапи:

**1. Попереднє планування аудиту.** На цьому етапі аудитор повинен ознайомитися з фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання і мати інформацію про зовнішні і внутрішні чинники, що впливають на його господарську діяльність. На цьому етапі аудиторська організація оцінює можливість проведення аудиту, переходить до формування штату для проведення аудиту і укладає угоду з суб'єктом господарювання.

**2. Підготовка загального плану аудиту.** У загальному плані мають передбачатися терміни проведення аудиту і його графік, засіб проведення аудиту на основі результатів попереднього аналізу, оцінка надійності системи внутрішнього контролю, ризиків аудиту, обґрунтовуватися аудиторська вибірка. Крім цього, у документі слід передбачити формування аудиторської, в разі потреби — і експертної групи, чисельність, кваліфікацію аудиторів; контроль керівника за виконанням плану аудиту, якістю роботи; документальне оформлення особливої думки члена аудиторської групи. Як правило, загальний план аудиту включає такі пункти: ознайомлення з діяльністю замовника, аналіз поточних зовнішніх та внутрішніх умов діяльності замовника, отримання знань про систему обліку та систему внутрішнього контролю, визначення змісту, часу, обсягу та переліку основних процедур аудиту, визначення виконавців (експертів), координація і контроль робіт.

**3. Підготовка програми аудиту (рис.5.2.).** На основі плану розробляється програма аудиту, в якій дається детальний перелік змісту аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану. Вона є інструкцією асистентам аудитора і є засобом контролю якості роботи для керівництва та аудиторсь-

кої групи. Аудиторську програму слід складати у вигляді програми тестів контролю та у вигляді програми аудиторських процедур по суті. Залежно від змін умов проведення аудиту та результатів аудиторських процедур, програма аудиту може переглядатися. Причини і результати цього треба документувати. Висновки аудитора по кожному з розділів аудиторської програми документально фіксуються у робочих документах і є фактичним матеріалом для складання аудиторського звіту та аудиторського висновку.

Програма аудиту заробітної плати (фрагмент)					
Підприємство, що перевіряється			Компанія ABC		
Період аудиту			01.01.20XX - 31.12.20XX		
Кількість людино-годин на перевірку			800		
Керівник аудиторської перевірки			Іванов І.В.		
Склад аудиторської групи			7 осіб		
Аудиторський ризик			Середній		
Рівень суттєвості			5000 грн.		
№ п/п.	Перелік аудиторських процедур	Період проведення	Виконавець	Робочі документи аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6
1.	Контрольні тести:				
1.1.	Цілі контролю: встановити, що				
1.1.1	Розрахунок заробітної плати здійснюється тільки згідно зі штатним розписом та затвердженими ставками				
1.1.2	Нарахована заробітна плата відповідає записам про виконану роботу				
1.1.3	Платіжна відомість складена належним чином				
1.1.4	Виплати здійснюються фактично працюючим співробітникам				
1.1.5	Усі утримання із заробітної плати обраховані та перераховані відповідним третім особам				
1.1.6	Усі операції, пов'язані із заробітною платою, точно занесені в облікові реєстри				



Продовження табл.					
1	2	3	4	5	6
1.2.	Тести контролю:				
1.2.1	Перевірка табелів робочого часу та інших записів, що потребують санкції уповноважених посадових осіб. Звернути увагу на санкціонування наднормових витрат часу				
1.2.2.	Перевірка санкціонування оплати тимчасовим працівникам, особливо готівкою				
1.2.3	Спостереження за видачею заробітної плати для того, щоб упевнитися, що всі процедури суворо дотримуються				
1.2.4.	Перевірка санкціонування змін заробітної плати				
1.2.5.	Перевірка контролю змін у платіжній відомості				
1.2.6.	Вивчення даних перевірки розрахунків у платіжній відомості				
1.2.7.	Вивчення даних незалежних перевірок платіжної відомості (внутрішній аудит)				
1.2.8.	Перевірка вивірки платіжної відомості				
1.2.9.	Вивчення пояснень по відхиленнях у платіжній відомості				

Рис. 5.2 - Складання робочої програми аудитора

Після закінчення процесу планування аудиту загальний план і програми аудиту мають бути оформлені документально та затверджені в установленому порядку.

У зв'язку з тим, що на підприємствах застосовують різні форми обліку, а отже, має місце відмінний склад реєстрів обліку, до кожної типової програми аудиту рекомендується складати додаткову таблицю. В цій таблиці аудитор вказує номери та назви реєстрів обліку, які застосовуються на конкретному малому підприємстві по відношенню до об'єкта перевірки ( табл. 5.3.).

Таблиця 5.3 – Додаток до програми аудиту

Номер рахунка	Номер та назва субрахунку	Регістр синтетичного обліку	Регістр аналітичного обліку	Вхідні та вихідні дані за умов електронної обробки даних

## 5.2. Вибірка в аудиторській роботі, її сутність та етапи проведення

Перевірити всі господарські операції крупного підприємства за період, відведений на аудиторський процес, часто просто неможливо фізично. Зважаючи на чималий обсяг документації для обробки, аудитор часто звертається до вибіркового дослідження, при цьому він керується принципом екстраполяції — розповсюдження результатів перевірки вибірки на всю генеральну сукупність об'єктів, що перевіряються з урахуванням:

- складу генеральної сукупності;
- величини граничної помилки вибірки;
- обсягу вибірки і методу відбору;
- інтерпретації аудитором результатів вибіркового дослідження.

Правильно зроблена вибірка може забезпечити високий ступінь довіри щодо повноти відображення господарських операцій. Згідно з МСА 530 можливість застосування вибіркового дослідження в аудиті залежить від дотримання кількох умов:

- вибірка повинна повністю відповідати поставленій меті і характеру аудиторської перевірки;
- обсяг генеральної сукупності має бути досить великим;
- генеральна сукупність повинна бути однорідною як за класом операцій, так і за величиною їх значень;
- вибірки повинні бути репрезентативними, тобто давати уявлення про всі основні класи операцій, перевірка яких є метою аудиту;
- генеральна сукупність повинна охоплювати операції всього звітного періоду;
- кожна одиниця генеральної сукупності повинна мати чітку ідентифікацію.

Отже, вибіркове дослідження має статистичний характер, ефективність якого залежить від методу формування вибірки. У процесі формування випадкової вибірки застосовується випадкова точка початку відбору, випадковий або систематичний метод відбору. При цьому, щоб забезпечити обґрунтованість вибірки, не враховуються суб'єктивні судження аудиторів.

Проте існують ситуації, в яких аудитор не повинен застосовувати вибірку, зокрема, якщо він занепокоєний результатами раніше виконаних перевірок і отриманою інформацією; якщо розмір помилки, визначений згідно з теорією, не відповідає розміру помилки всієї генеральної сукупності; коли перевіряються статті балансу, до яких відповідно до вимог закону повинні додаватися пояснення та ауди-

торська перевірка яких бажана незалежно від величини їх значення. Не застосовується вибірка і тоді, коли генеральна сукупність неоднорідна і структура генеральної сукупності не дозволяє застосовувати вибіркове дослідження.

Основними підходами до вибіркового дослідження в аудиті є атрибутивний (якісний) та варіаційний (монетарний).

Атрибутивне вибіркове дослідження призначене для виявлення того, якій частині генеральної сукупності характерні або, навпаки, не характерні ті чи інші ознаки, що називаються атрибутами.

Варіаційне вибіркове дослідження призначене для визначення абсолютного розміру помилки, тобто величини заниження або завищення значення показника. Отже, атрибутивне вибіркове дослідження більш доречне для перевірки на відповідність, а варіаційне — для перевірки по суті.

Основні етапи вибіркового дослідження в аудиті мають такі процесуальні складові:

- ✓ визначення цілей перевірок на відповідність (наскільки мета перевірки контролю пов'язана з конкретними цілями аудиторської перевірки), та по суті (для виявлення фактів завищення або заниження значень сальдо рахунків);
- ✓ визначення генеральної сукупності (множинності результатів господарських операцій) одиниці вибіркового дослідження;
- ✓ стратифікація (групування) генеральної сукупності операцій за розміром або за характером сальдо рахунків; за географічними ознаками; за часовою послідовністю; за алфавітом; за інтенсивністю запитів на певний вид інформації. Групування дає можливість виділити з однієї генеральної сукупності для цілей обліку кілька однорідних генеральних сукупностей для цілей аудиту, завдяки «ому збільшується точність визначення одиниці вибіркового дослідження. Одиницею вибіркового дослідження можуть бути: документ, сальдо рахунку, запис в обліковому реєстрі, фізична величина тощо;
- ✓ визначення помилки або відхилення, тобто встановлення взаємозв'язку між загальною метою перевірки і одиницею вибіркового дослідження. Крім пошуку помилок або відхилень, аудитор оцінює ймовірність того, що деякі помилки можуть залишитися непоміченими;
- ✓ розрахунок обсягу вибірки проводиться таким чином, щоб, з одного боку, зменшити зайві витрати часу та зусиль на аудиторський процес, а з іншого, — заради вичерпної репрезентативності даних вибірки для якісного виконання основного завдання аудиторської перевірки;
- ✓ добір одиниць у вибіркову сукупність, який повинен бути випадковим,

аби кожна одиниця вибіркового дослідження мала однаковий шанс бути відібраною. Методи випадкового та систематизованого добору сприяють досягненню цієї мети, бо під час їхнього застосування використовують випадкову точку початку добору. Метод монетарного вибіркового дослідження відрізняється від раніше вказаних — усі одиниці вибіркового дослідження, значення яких більше або дорівнює значенню інтервалу вибірки, неодмінно потраплять до вибірки;

✓ перевірка одиниць, які потрапили до вибіркової сукупності. Обов'язковими вимогами до якісної позитивної оцінки вибірки є такі: наявність документації на кожную одиницю, що перевіряється, доведення перевірки до кінця з отриманням усіх пояснень, оцінка результатів перевірки тощо.

### 5.3. Аудит окремих статей звітності підприємства

#### 5.3.1. Аудит виробничого циклу господарської діяльності підприємства

Аудит виробничого циклу господарської діяльності підприємства є важливою складовою аудиторської роботи, при цьому перевіряється також діяльність, яка формально не відображена в бухгалтерському обліку (вибір постачальників, прийняття замовлення, наймання працівників тощо). Основними циклами господарської діяльності, що підпадають під аудиторський процес, є цикл закупок та витрат, цикл виробництва та цикл отримання доходів або реалізації продукції (робіт, послуг).

**Аудит** циклу закупок та **створення запасів** відбувається з використанням внутрішньої звітності підприємства та його підрозділів. Під час перевірки операцій із закупівлі товарів і послуг обов'язково перевіряється дотримання порядку закупівлі відповідно до вимог нормативних документів. Наприклад, під час закупівлі резидентами України за державні або бюджетні кошти товарів або послуг необхідно дотримуватися положень, визначених законодавчими та нормативними актами, прийнятими в Україні.

З точки зору процедур контролю цикл закупок можна поділити на три основні типові частини:

- отримання товарів і послуг;
- оплата товарів і послуг;
- повернення товарів постачальнику або ведення претензійної роботи.

Проміжна думка аудитора фіксується в робочих документах у вигляді відповідей на запитання щодо поставлених цілей (ознак) аудиту: чи є повнота відображення цінностей та пов'язаних з їх рухом операцій; чи документи і записи базуються на точних цінах, кількостях, підсумках; чи наявні рахунки, товари, записи; чи закупівельні

угоди, рахунки до оплати, інші документи зареєстровані за відповідний період; чи укладалися угоди за конкурсом, якщо це передбачено законодавством; чи рахунки до сплати, заробітна плата постачальників і витрати правильно описані в фінансових звітах у правильній класифікації і підтверджують юридичні зобов'язання сторін, що брали участь у процесі закупок.

**Аудит процесу виробництва продукції (робіт, послуг)** найбільш складний та трудомісткий, бо має багато особливостей для кожного суб'єкта господарювання (у кожного з них свій характер галузі, специфіка бізнесу, майже всі джерела доказів є внутрішніми, що знижує їх цінність, значною є роль комерційної таємниці тощо). Аудитор повинен добре розуміти сутність виробничого процесу і його технологічні особливості. Крім первинних документів та реєстрів обліку за рахунками обліку елементів витрат як джерела інформації, використовуються виробничі плани, норми, регламенти, звіти посадових осіб тощо.

Одне з найважливіших завдань аудитора — упевнитися, що всі витрати підприємства, які пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) повністю включені у витрати звітного періоду, а потім відповідно до нормативних актів правильно відображені у собівартості готових виробів.

Аудитор має переконатися у відсутності приписок в обсязі витрат (зарплати, матеріалів, накладних витрат тощо) як своїх власних, так і витрат, що не стосуються певного клієнта (наприклад, орендна плата). Аудитор зовнішній (незалежний) робить огляд стану внутрішнього контролю на всіх стадіях виробничого процесу (планування виробництва, робота виробничого відділу, система руху сировини від складів через робочі місця і до здачі готових виробів на складі). При цьому звертають увагу на документування (вимоги на отримання сировини, наряди на роботу, накладні на відпуск зі складів, звіти складів про отримання продукції) та відхилення з різних причин фактичних витрат від планових (перевитратами по кількості чи вартості). Окремим об'єктом аудиту є натуральні обсяги та вартість незавершеного виробництва, які не належать до випущеної продукції і не повинні впливати на її фактичну собівартість.

**Аудит продажу та отримання доходів** здебільшого проводиться в площині внутрішнього контролю, бо отримання прибутків є основною метою дія-

льності підприємства. При цьому встановлюється, що продаж товарів був санкціонований і відбувся з прийнятними кредитними ризиками; на всі види відвантажених товарів оформлені правильні накладні, рахунки-фактури, отримано довіреність від покупця на відпуск його працівникові вказаних товарів; усі виписані рахунки-фактури достовірно відображені в Головній книзі; повернення товарів покупцем та виправлення помилок при розрахунках з покупцями належно взяті на облік та під контроль; отримані за товари кошти контролюються і відображаються; ведеться контроль за дебіторською заборгованістю покупців.

Зовнішній аудитор передусім оцінює ефективність внутрішнього контролю, визначає сильні та слабкі місця. Для подальшої перевірки визначаються джерела доказів (накладні на випуск продукції, банківські документи, угоди (договори) з покупцями, реєстри обліку тощо), аудиторські процедури залежно від розміру визначеного попередньо ризику. Тут, як правило, аудитори застосовують вибірковий метод. Отримання грошей від покупців та їх зберігання має вестися окремо від ведення обліку цих грошей через розподіл функцій окремих посадових осіб для запобігання привласнення виручки.

За ознакою «повноти» аудитор повинен встановити повноту і правильність відображення в обсягу вартості продукції, що реалізована, зобов'язань покупців, отриманих від них авансів, бухгалтерського розрахунку собівартості реалізованої продукції, сум витрат у зв'язку з реалізацією, тотожність оборотів і сальдо аналітичних рахунків та рахунків у Головній книзі, а також показників звітності. Фінансовий результат від реалізації повинен визначатися точно на основі всіх фактичних Даних. Аудитор також перевіряє, чи співпадають суми, відображені в обліку, із сумами, вказаними в первинних документах (накладних на відпуск, актах виконаних робіт тощо).

За ознакою «існування» аудитор перевіряє величину дебіторської заборгованості покупців та замовників, яка повинна бути відображена в обліку реальною і підтверджуватися даними проведеної інвентаризації та актами звірки розрахунків з постачальниками та замовниками.

За ознакою «представлення та розкриття» аудитор перевіряє, чи належ-

ним чином класифікована дебіторська заборгованість за її видами, термінами погашення і реалізації, а виручка від реалізації відображена в бухгалтерському обліку, визначеному умовами господарських договорів на час передачі права власності на продукцію.

### *5.3.2 Аудит основних засобів*

Операції з основними засобами включають: придбання, оцінку та переоцінку, нарахування та списання зносу, витрати на ремонт та модернізацію, капіталізацію витрат, вибуття. Інформація про наявність основних засобів, їх використання приводиться у фінансовій звітності підприємства (на звітну дату — у Балансі, за звітний період — у Звіті про власний капітал та Примітках до фінансової звітності), у пояснювальній записці тощо.

Існування (наявність) основних засобів перевіряється з метою впевнитися, що ці засоби на підприємстві є та використовуються за призначенням. Для цього складається реєстр (перелік) об'єктів основних засобів із зазначенням по кожному з них первісної, залишкової вартості та нарахованого зносу (амортизації). Дані реєстру звіряються з даними журналів обліку та Головної книги підприємства. Крім цього, аудитор перевіряє фактичну наявність (вибірково) об'єктів, особливо вартісних та тих, які надійшли у звітному році. Потрібно також впевнитися в тому, що на підприємстві здійснюється внутрішній контроль наявності (періодичні інвентаризації).

Операції з основними засобами протягом звітного періоду перевіряються на предмет їх санкціонування та повноту відображення в обліку згідно з прийнятими в Україні положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Також проводиться перевірка права власності на об'єкти, відображені у звітності (щоб не було фіктивного показу майна) шляхом перевірки правильності присвоєння інвентарних номерів. У фінансовій звітності основні засоби повинні відображатися в оцінці згідно з вимогами стандартів обліку, а саме П(С)БО 7 "Основні засоби".

Операції, пов'язані з надходженням основних засобів та їх вибуттям, можуть бути перевірені шляхом тестування.

Основними шляхами шахрайства з основними засобами можуть бути: крадіжки, які встановлюються під час інвентаризації спостереження в системі внутрішнього контролю; продажі за вартістю, яка не відповідає існуючим цінам; закупівля засобів за цінами, які відрізняються від ринкових; фіктивний продаж тощо.

Аудиторський ризик високий там, де взагалі відсутня система внутрішнього контролю (на малих підприємствах). Там, де аудитор вважає перевірку системи контролю доречною, проводиться тестування.

### *5.3.3. Аудит нематеріальних активів*

Процедури та роботи, пов'язані з аудитом нематеріальних активів (отримання попередньої інформації про систему внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку клієнта, оцінка ризику внутрішнього контролю, складання програми аудиту, аналітичні процедури) виконуються в такому ж порядку, як і під час аудиту основних засобів (необоротних матеріальних активів) із урахуванням вимог П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Детальне тестування операцій та залишків за рахунками нематеріальних активів охоплює перевірку наявності (існування) нематеріальних активів шляхом порівняння аналітичного переліку їх з даними Головної книги в розрізі показників первісної та залишкової вартості та сум амортизації, перевірки їх наявності в місцях зберігання; повноти відображення в обліку сальдо та операцій, санкціонування операцій з ними; права власності патентів, ліцензій, торгових знаків та інших нематеріальних активів, правильності надання інформації про них у фінансових звітах відповідно до вимог стандартів.

Особлива увага під час тестування операцій та залишків на рахунках нематеріальних активів звертається на гудвіл (оцінену вартість репутації, торгової марки).

### *5.3.4. Аудит запасів*

Основними аспектами фінансової звітності щодо виробничих запасів є: наявність або правдивість, повнота відображення, права та зобов'язання, оцінка,



відображення у відповідному звітному періоді, представлення та розкриття.

Облік запасів та розкриття інформації щодо цих оборотних активів підприємства у фінансовій звітності перевіряється, враховуючи вимоги П(С)БО 9 "Запаси".

Помилки щодо матеріальних запасів можуть бути в кількості та оцінці вартості. Тому в числі аудиторських процедур важливе місце займають методи фактичного контролю (обстеження, інвентаризація тощо). Аудитори мають право бути учасниками процесу інвентаризації, спостерігаючи за його проведенням або за даними минулих інвентаризаційних документів та інших доказів, мати судження про якість проведених інвентаризацій: повноту охоплення запасів інвентаризаціями, дотримання процедур, оформлення та відображення наслідків тощо. Крім того, вивчається політика підприємства щодо прийнятого методу списання запасів, який визначено в наказі підприємства про облікову політику, планування інвентаризацій, застосування вибіркового контролю перевірок, наслідків інвентаризації тощо. Шляхом отримання підтверджень від 3-х осіб перевіряється наявність товарів у дорозі, належність їх підприємству-клієнту.

Вивчаючи первинні документи та записи в регістрах обліку, аудитор має впевнитися у своєчасності відображення операцій із запасами (чи немає відхилень від звітного періоду). Треба враховувати можливі помилки та неточність у кількості запасів за рахунок запису одних і тих самих видів товару, сировини у звітність двічі, помилок у підрахунках, включення до звітності виробів, що не стосуються певного звітного періоду (не належать його, а тільки перебувають на відповідальному зберіганні тощо).

Якщо після виконання процедур аудитор не зміг дійти висновку щодо якоїсь ознаки, то він мусить скласти окремий робочий документ (службову записку) з описом причин цього. Помилка в обліку запасів може суттєво спотворити фінансову звітність. Тому ризик цієї ділянки аудиторського процесу є досить значним.

### *5.3.5. Аудит грошових активів*

Встановлення фактичної наявності грошей у касі проводиться шляхом інвентаризації. Під час перевірки касових операцій необхідно обов'язково перевірити укладання договору про повну матеріальну відповідальність осіб, які здійснюють приймання та видачу готівки з каси.

Повнота і своєчасність оприбуткування грошей у касу перевіряється зіставленням даних касових документів і документів, які фіксують початок руху коштів до каси (виписок банку, прибуткових касових ордерів, корінців чеків тощо).

Правильність списання грошей у видатки вивчається на підставі багатьох документів (платіжних та розрахунково-платіжних відомостей, виписок банку, авансових звітів із додатками, видаткових касових ордерів, касової книги та звіту касира, банківського підтвердження як надійного доказу надходження грошей з каси підприємства чи видачі готівкою).

Перевірка коштів у банках розпочинається зі складання переліку рахунків, які має клієнт у різних банках. Потім підбираються банківські виписки у хронологічній послідовності за кожним рахунком окремо, що дає змогу простежити повноту пред'явлених виписок. Якщо якась із них відсутня, то треба звернутися до банку за підтвердженням. Зіставляючи перехід залишки по рахунках у їх хронологічній послідовності, перевіряється також правильність кінцевих залишків.

Суми оборотів по рахунках повинні відповідати доданим до виписки банку документам. Бухгалтерське відображення операцій по банківських рахунках аудитор перевіряє на основі тих же виписок та додатків до них, розглядаючи кожну операцію по суті і вивчаючи, чи немає неналежного використання грошей, особливо під час погашення кредиторської заборгованості або надходження платежів від дебіторів. Для підтвердження суті цих операцій аудитор дає запити до третіх сторін (покупців, кредиторів та ін.).

Під час розрахунків в іноземній валюті аудитор повинен перевірити наявність та умови договорів із зарубіжними партнерами клієнта, правильність пе-

перахунків валюти в національну, правильність визначення курсових різниць відповідно до П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів", своєчасність і повноту відображення сум в обліку та звітності.

Крім аудиту грошових активів, аудитори перевіряють наявність і рух інших активів (цінних паперів, дорогоцінних металів тощо), які можуть бути розміщені в банках.

#### *5.3.6. Аудит рахунків дебіторів*

Значний ріст невиправданої дебіторської заборгованості погіршує фінансовий стан підприємства. Під виглядом дебіторської заборгованості можуть також обліковуватися втрати продукції, коштів, зловживання посадових осіб тощо. Головним завданням аудиту дебіторської заборгованості є перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів, які є основою для облікових запасів. Це завдання виконується такими процедурами:

- суцільним або вибіркоvim переглядом наявних документів;
- оцінкою синтетичного та аналітичного обліку, правильності використання відповідних рахунків;
- контролем правильності перенесення вхідного сальдо на рахунок та визначення його на кінець звітного періоду;
- перевіркою належної класифікації дебіторської заборгованості та наявності відповідних роз'яснень у примітках до фінансової звітності;
- контролем правильності оцінки дебіторської заборгованості, правильності та своєчасності погашення заборгованості шляхом її оплати, взаємозаліку по бартеру, видачею векселів тощо;
- перевіркою наявності актів звірок розрахунків з контрагентами;
- оцінкою стану внутрішнього контролю та аудиту дебіторської заборгованості (постійність, повнота, своєчасність контролю, його наслідки);
- зіставленням показників бухгалтерської та небухгалтерської звітності (звіт керівництва, фінансовий огляд) відносно дебіторської заборгованості.

Перевіряючи стан внутрішнього контролю, треба звернути увагу на контроль повноти відображення всіх відвантажених товарів у рахунках, а всіх раху-

нків у системі обліку на достовірність застосованих цін, надбавок та знижок, на факти повернення товарів, наявність претензій покупців до якості, кількості та вартості окремих товарів.

Для перевірки реального існування залишків дебіторської заборгованості окремим дебіторам аудитори надсилають листи-запити відкритого або закритого типу.

#### *5.3.7. Аудит зобов'язань*

У сучасних умовах підприємства для забезпечення розвитку виробництва часто беруть довгострокові кредити. У фінансовій звітності деяких підприємств показники довгострокових зобов'язань можуть становити до 50% загальної суми зобов'язань. На аудит довгострокових зобов'язань впливають певні ознаки:

- наявність кредитних угод на значні суми, тому недогляд за однією з цих операцій може суттєво вплинути на думку аудитора;
- великий ризик необлікованих зобов'язань;
- адекватність внутрішнього контролю, оскільки довгострокові зобов'язання часто контролюють керівники найвищого рівня поза системою звичайного внутрішнього контролю.

Завдання аудиту довгострокових зобов'язань містяться в оцінці дійсності зобов'язання клієнта, їх оплати відповідно до вимог угод, достовірності операцій, відображення зобов'язань на відповідних рахунках, правильності їх оцінки та включення й відображення у звітності за відповідний звітний період.

Аудитори для перевірки довгострокових зобов'язань застосовують аналітичні процедури (перерахунки витрат на відсотки, порівняння нарахованих сум з попередніми періодами, аналіз співвідношень витрат у відсотках до середньої суми зобов'язань).

Аудит поточних зобов'язань є важливим тому, що поточні зобов'язання значно впливають на ліквідність та інші показники фінансового стану підприємства, і водночас операції з ними можуть мати багато помилок, порушень і шахрайства.

Поширеними видами шахрайства в галузі короткострокових зобов'язань є

спроби клієнта занизити зобов'язання і, таким чином, штучно поліпшити фінансовий стан у фінансовій звітності для введення в оману інвесторів, акціонерів та ін.

Джерелами доказів про короткострокові зобов'язання можуть бути документи (накладні, акти виконаних робіт, рахунки бухгалтерського обліку, звітні форми) та наявність певних витрат, особливо грошових активів, у кінці звітного періоду. Методика аудиту цих зобов'язань подібна до методики аудиту довгострокових зобов'язань, а саме: шляхом застосування аналітичних процедур, звірки відповідності залишків на рахунках інших короткострокових зобов'язань відстежують документи та записи по рахунках, вивчають виплати та шукають незафіксовані в обліку зобов'язання. Додатково перевіряються зобов'язання за визнаними претензіями та штрафами і ведення претензійної роботи.

#### *5.3.8. Аудит власного капіталу*

Під час здійснення аудиту обліку капіталу увага приділяється відповідності його формування установчим документам та затвердженому статуту підприємства.

Здійснення обліку власного капіталу перевіряється в розрізі правильності формування даних щодо статутного фонду, пайового капіталу, додатково вкладеного капіталу та іншого додаткового капіталу, резервного капіталу, а також нерозподіленого прибутку (збитку), неоплаченого та вилученого капіталу.

Додатково необхідно звернути увагу на завдання аудиту капіталу акціонерного товариства, який полягає у встановленні належної класифікації акціонерного капіталу, санкціонуванні руху резервів, відповідності обліку статутного капіталу і резервів підприємства в синтетичному й аналітичному розрізі.

Стан внутрішнього контролю капіталу вивчається за такими напрямками:

- розподіл обов'язків;
- належна реєстрація акцій (звітність реєстраторів);
- контроль випуску акцій, нарахування дивідендів;
- контроль обліку операцій рахунку капіталу.

Джерелами доказів є реєстри частки та облігацій в акціонерному капіталі, журнали ведення протоколів загальних зборів та зборів директорів, реєстри на-

рахувань, реєстри акціонерів, бухгалтерські документи і реєстри.

#### *5.3.9. Аудит розрахунків з бюджетом*

Розрахунки підприємств із бюджетом з приводу сплати податків та зборів зазвичай контролюються певними державними службами та фондами. Аудитор, перевіряючи розрахунки допомагає підприємству уникнути переплат, фінансових витрат у вигляді санкцій, судових суперечок тощо. Розповсюджені також аудиторські консультаційні послуги з приводу правильності нарахувань, обліку, сплати та звітування окремих податків, зборів та платежів.

Спочатку аудитор має з'ясувати, які саме податки та збори повинен сплачувати клієнт відповідно до характеру статутної діяльності, наявності ліцензій, пільг з оподаткування тощо. Одночасно треба зібрати інформацію податкових органів щодо стану розрахунків клієнта. Шляхом тестування перевіряється стан внутрішнього контролю цих розрахунків. Правильність визначення бази оподаткування перевіряється прийомом нормативно-правової перевірки, звірки первинних документів і реєстрів обліку. Під час перевірки увага звертається на правильність застосування ставок податків, зборів і платежів, складання розрахунків, сум податків (аудитор сам складає альтернативні розрахунки, а потім зіставляє з даними підприємства), правильність ведення записів у системі аналітичного обліку і його відповідність синтетичним даним і показникам звітності.

За допомогою платіжних документів та інформації податкових органів перевіряється повнота і своєчасність сплати податків, правильність показаних в обліку та звітності сум заборгованості по розрахунках з бюджетом. Зокрема, під час перевірки ПДВ важливо впевнитися, що за звітний період суми податкових зобов'язань визначені з сум обсягів операцій з продажу товарів (робіт, послуг), які оподатковуються. При відображенні розрахунків з бюджетом по податку на прибуток у фінансовій звітності підприємства необхідно враховувати вимоги П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

#### *5.3.10. Аудит операцій по заробітній платі*

Цей етап перевірок складається з перегляду нарахувань і виплат заробітної плати працівникам підприємства, а також перевірки операцій по утриманню

із заробітної плати податку з доходів фізичних осіб за виконавчими листами, відшкодування матеріальних збитків та інших перерахувань, у тому числі у пенсійний фонд та фонди соціального страхування. При цьому розглядається увесь комплекс операцій від приймання працівників на роботу, затвердження тарифів оплати їхньої праці до обліку заробітної праці. Зазвичай аудит операцій по оплаті праці виконується разом з аудитом грошових активів, витрат та доходів підприємства.

Зобов'язання та операції по оплаті праці повинні відображатися у фінансовій звітності достовірно, за фактично виконані працівниками роботи, на основі обліку всіх існуючих операцій, фактично відпрацьованого часу, відповідних ставок норм, а також виплат, передбачених колективним договором між працівниками та адміністрацією підприємства. Аудитори застосовують для перевірки такі процедури, як вивчення документів, бухгалтерських розрахунків та записів, перевірку фактичної наявності працюючих, присутність працівника під час видачі грошей, інвентаризацію каси тощо.

#### *5.3.11 Аудит фінансових результатів роботи підприємства*

Фінансовий результат (прибуток або збиток) є кінцевим підсумком господарської діяльності підприємства, правильне відображення якого у фінансовій звітності є одним з головних критеріїв суттєвості помилок у звітності. Перевіряти фінансовий результат треба в послідовності його формування та в розрізі складових (доходів від продажу товарів, основних засобів, інших активів, витрат на виробництво та збут продукції, адміністративних та інших витрат і доходів), отже, ця сфера господарського обліку і звітності перевіряється після перевірки операцій з основними засобами, запасами, грошових активів тощо. Під час перевірки правильності визначення фінансових результатів необхідно дотримуватися вимог П(С)БО 15 "Доходи" та П(С)БО 16 "Витрати". Результати діяльності підприємства за звітний період відображаються у формі 2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати», складання якого повинно відповідати вимогам П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати".

Одним з найбільш важливих, з точки зору акціонерів та інвесторів, є про-

цес підтвердження достовірності фінансових результатів діяльності за звітний рік і правильності його розподілу, особливо сум дивідендів, що підлягають сплаті.

### **Контрольні запитання**

1. У чому полягає сутність і зміст планування аудиторської роботи?
2. Що таке вибірка в аудиті? її сутність та призначення.
3. До яких етапів складається аудиторська вибірка? Стисло охарактеризуйте їх.
4. Що таке аудит господарської звітності підприємства?
5. Як проводиться перевірка фінансової звітності підприємства?
6. Що таке аудит необоротних активів?
7. У чому полягає аудит запасів, грошових коштів та рахунків дебіторів?
8. Як проводиться аудит власного капіталу?
9. Що таке аудит зобов'язань підприємства?
10. Чи існують особливості аудиту розрахунків з бюджетом?
11. Як проводиться аудит фінансових результатів роботи підприємства?

## **ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ**

- 6.1. Призначення та основні елементи аудиторського висновку.
- 6.2. Підсумкова оцінка суттєвості виявлених відхилень та їх впливу на фінансову звітність.
- 6.3. Види аудиторських висновків
- 6.4. Робочі документи аудитора

### **6.1. Призначення та основні елементи аудиторського висновку**

У Міжнародних стандартах аудиту зазначено, що аудитор повинен оглянути та оцінити висновки, зроблені на основі отриманих аудиторських доказів, як підставу щодо висловлення думки про стан документарної (фінансової) звітної підприємства. Відповідно, у ст. 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» міститься положення про те, що аудитор оформляє результати своєї пе-



ревірки аудиторським звітом і аудиторським висновком.

Зміст аудиторського звіту, з одного боку, є стандартним (стандарт 700 МСА), а з іншого, — залежить від конкретних обставин, результатів перевірки тощо. Через це форма аудиторського звіту може бути довільною в межах встановленого стандартного плану.

Існує певна різниця між аудиторським висновком (звітом), складеним за результатами незалежного аудиту, який є необов'язковим, і незалежним аудиторським висновком, що відповідно до законодавства України є обов'язковим. Аудиторський висновок (звіт), складений за результатами незалежного аудиту, проведення якого є необов'язковим, призначений винятково для замовника і може бути оприлюднений лише з його дозволу.

Водночас аудиторський висновок, складений під час проведення обов'язкового аудиту, призначений не тільки для клієнта, а й для інших користувачів, визначених законодавством України (акціонерів, податкових служб, комісії з цінних паперів та фондового ринку). Його оприлюднення є свідченням того, що річна фінансова звітність підприємства як у цілому, так і зокрема відповідає чинному законодавству та методології ведення бухгалтерського обліку і достовірно відображає активи та зобов'язання підприємства, його майновий стан на звітну дату. Лаконічність аудиторського висновку є важливою, оскільки він не повинен мати подвійного значення, не може підлягати різному тлумаченню та має містити однозначно трактовану цілісну думку аудитора про стан господарсько-фінансової звітності підприємства.

Суттєві елементи аудиторського висновку визначаються міжнародними нормативами з аудиту, а також міжнародною та національною практикою.

Аудиторський висновок складається з таких основних елементів:

- 1) заголовка, що містить повну назву суб'єкта господарювання, який перевіряється;
- 2) адресного параграфа, в якому йдеться про те, кому адресується аудиторський висновок;
- 3) вступного або початкового параграфа;

- 4) переліку перевірених фінансових звітів;
- 5) періоду і часу перевірки;
- 6) відомостей про відповідальність управлінського персоналу суб'єкту господарювання та про відповідальність аудитора;
- 7) параграфа про обсяг аудиторської перевірки та її характер;
- 8) посилання на МСА або відповідні національні стандарти і практику аудиторської роботи;
- 9) опису роботи, виконаної власне аудитором;
- 10) параграфа, в якому висловлено думку аудитора щодо господарсько-фінансових звітів підприємства, посилання на концептуальну основу фінансової звітності та її методологію й методику, використану під час складання фінансових звітів із зазначенням джерела походження такої основи;
- 11) дати аудиторського висновку;
- 12) адреси аудитора, юридичної адреси аудиторської фірми;
- 13) підпису аудитора.

Бажано дотримуватись однозначності форми та змісту аудиторського висновку, що полегшує розуміння його користувачем і допомагає виявити незвичайні обставини (якщо вони є).

Аудиторський висновок обов'язково має містити думку аудитора з таких питань:

- чи є отримана аудитором інформація достатньою для відображення реального складу активів і пасивів суб'єкта, що перевіряється;
- чи відповідає фінансова звітність прийнятій клієнтом системі бухгалтерського обліку, а вона сама — чинним нормативним і законодавчим актам;
- чи є адекватним опис усіх питань, суттєвих для прийняття аудитором рішення про правильність, достовірність і повноту інформації.

Зазвичай аудиторський висновок повинен висвітлювати виконання аудитором певних тестів під час перевірки інформації, яка підтверджує цифровий матеріал, на основі чого складається звітність, обсяг, масштаб та методологія визначення вибірки.

Думка аудитора у висновку має бути викладена чітко і однозначно. Висновок може бути:

- безумовно-позитивним;
- безумовно-позитивним з пояснювальним параграфом, що не впливає на думку аудитора;
- умовно-позитивним (із застереженнями);
- негативним;
- без висловлення думки.

Окрім безумовно-позитивного висновку, усі інші є модифікованими висновками і повинні містити стислий виклад аргументів, що є підґрунтям для відповідно висловленої думки аудитора.

Оформлення аудиторського висновку завершується особистими підписами аудитора, керівника аудиторської фірми (у разі потреби), керівника підприємства, що перевіряється, та печаткою аудиторської фірми.

## **6.2. Підсумкова оцінка суттєвості виявлених відхилень та їх впливу на фінансову звітність**

Складання завершального звіту та висновку базується на об'єктивності наданої фінансової звітності. Однак фінансова звітність підприємства зазвичай складається на дату, яка передує, іноді — на досить віддалену ретроспективу, дату винесення висновку аудитором. Отже, у процесі роботи аудитору слід визначити, чи є сукупність виявлених після дати складання фінансового звіту (балансу) підприємства не виправлених похибок настільки суттєвою, щоб вона справила вплив на характер висновку, навіть за умови позитивного висновку про події, що їх оцінено на час складання фінансового звіту (балансу) підприємства.

Після завершення складання фінансової (бухгалтерської) звітності підприємством аудитор бере до уваги сукупність подій, а саме події, що сталися після дати складання балансу і звіту про фінансові результати, але до дати подання аудиторського висновку, або висвітлені у фінансовому звіті тенденції мину-

лих періодів, які мали суттєве значення і вплив на подальшу діяльність підприємства та його фінансові показники.

Висвітленню таких подій відповідає МСА 560 "Наступні події".

Згідно з ним наступні події після дати складання звітності поділяються на два види:

- 1) події, що потребують коригування (які надають додаткові докази стосовно умов, що існували на кінець періоду);
- 2) події, що потребують доопрацювання (які вказують на умови, що виникли після закінчення періоду).

Якщо сукупність усіх виявлених після дати балансу викривлень або ж загальна їх сукупність, взята як до, так і після дати балансу, наближається до критичного рівня суттєвості, необхідно розширити обсяг аудиторських процедур і тим самим знизити рівень ризику або вимагати від керівництва внести необхідні виправлення у фінансову звітність з урахуванням виявлених викривлень. У протилежному випадку аудитор розглядає питання видачі модифікованого аудиторського висновку (умовно-позитивного, негативного або відмови від висловлення думки).

Оцінюючи всю сукупність подій, що сталися після дати складання фінансової звітності і повинні знайти відображення у звітах чи пояснювальній записці, аудитор має приділити увагу аналізу таких обставин, як зміни у фінансовій політиці й стратегії, розмірі і складі активів і пасивів; незвичайні і суттєві виправлення у звітності, зроблені після її складання; рішення ради директорів або зборів акціонерів. Особливу увагу при цьому спрямовують на вивчення проміжних фінансових звітів після закінчення періоду, за який проводиться аудит; аналіз структурно-динамічних зрушень у номенклатурі й кількості основних засобів внаслідок придбання, продажу, оренди, довгострокових активів під заставою тощо; дослідження змін, що сталися в довгострокових зобов'язаннях та основному капіталі, й вивчення операцій по розрахунках за трудовими відносинами.

У разі потреби аудитор може дати огляд наступних подій, що сталися з часу розгляду останніх документів до дати складання висновку, у додатку до

свого початкового висновку і звіту. Отже, аудиторський висновок може датуватися різними датами: першою датою — за початковим його варіантом, яка визначається датою закінчення перевірки, другою — за календарним числом складання додаткового документа.

Таким чином, у разі виявлення суттєвих доказів про порушення і викривлення у фінансовій та іншій господарській звітності після дати балансу або складання початкового варіанта звіту й висновку аудитор може і повинен відобразити це в основному або ж додатковому звітно-підсумковому документі.

### **6.3. Види аудиторських висновків**

Проаналізувавши господарсько-фінансові документи і відповідні їм події, аудитор складає безумовно-позитивний висновок у разі, якщо, на його думку, дотримано таких умов:

- аудитор отримав на підприємстві або поза ним всю інформацію й пояснення, потрібні для цілей аудиторської перевірки;
- наявна інформація є достатньою для відображення реального стану підприємства, що перевіряється;
- наявні адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку за встановленою формою, яка відповідає законодавчим і нормативним вимогам;
- у фінансовій звітності використано достовірні облікові дані, які не мають протиріч.

Позитивний аудиторський висновок повинен містити такі формулювання: "достовірно відображає", "відповідає вимогам", "належним чином", "дає достовірне уявлення" тощо.

Аудитор не має права висловити безумовно-позитивну думку, якщо є будь-яка з наведених нижче обставин, вплив яких на фінансові звіти, на думку аудитора, є або може бути суттєвим:

- а) обмеження обсягу роботи аудитора, що може призвести до вислов-

лення умовно-позитивної думки або до відмови від висловлення думки;

б) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовому звіті, що може призвести до висловлення умовно-позитивної думки або негативної думки.

Умовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохоплюючі, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: "за винятком" впливу питання, якого стосується модифікація.

Фундаментальна (суттєва і всеохоплююча) незгода або ж непевність може бути причиною для надання негативного висновку. Непевність або незгода стають визначальними у тому разі, коли вплив чинників на фінансову інформацію, що викликали непевність чи незгоду, є настільки значним, що може суттєво спотворювати дійсний стан справ на підприємстві, яке перевіряється, в цілому або зокрема. Під час складання негативного висновку використовують формулювання: "не відповідає вимогам", "не дає достовірного уявлення", "спотворює дійсний стан справ", "суперечить" тощо.

Відмову від висловлення думки слід висловлювати тоді, коли обмеження обсягу настільки суттєве і всеохоплююче, що аудитор не в змозі одержати відповідні аудиторські докази, а отже, висловити думку щодо фінансових звітів.

Аудиторський висновок має таку форму:

### **АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК**

за результатами проведення аудиту \_\_\_\_\_  
(назва суб'єкта, що перевіряється)  
згідно з договором № \_\_\_\_\_ від " \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_р.  
аудитором \_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я, по батькові)  
(сертифікат аудитора № \_\_\_\_\_ виданий рішенням Аудиторської палати України  
№ \_\_\_\_\_ від " \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_р.) фірми \_\_\_\_\_  
(назва аудиторської фірми)  
що здійснює аудиторську діяльність на підставі Свідоцтва про включення до  
Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудитор-  
ські послуги № \_\_\_\_\_, виданого Аудиторською палатою України " \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_р,  
проведено аудиторську перевірку \_\_\_\_\_  
(назва організації, що перевіряється)  
за даними фінансового обліку і звітності, за період з " \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_р.  
по " \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_р. Аудитором перевірено таку документацію:

Аудитор керувався законодавством України у галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, національними нормами аудиту з урахуванням міжнародних норм і стандартів

#### **Варіант 1. Безумовно позитивний висновок**

У результаті проведення аудиту встановлено таке.

Надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів підприємства, що перевіряється. Господарсько-фінансова діяльність здійснюється згідно з чинним законодавством; прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність складена на основі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно відображає фактичне фінансове становище на " \_\_\_\_\_ " 200\_\_р. за результатами операцій за період з " \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_р. по " \_\_\_\_\_ " 200\_\_р.

## **Варіант 2. Умовно позитивний висновок**

(є нефундаментальна невпевненість)

У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, що стосуються  
з причин \_\_\_\_\_

аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів, проте вони мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсного фінансового становища.

У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько - фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і в цілому достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється \_\_\_\_\_

на " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_р. за результатами операцій за період з " \_\_\_\_ " 200\_р.  
по " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_р.

## **Варіант 3. Умовно позитивний висновок**

(є нефундаментальна незгода)

Перевіркою встановлено, що операції з \_\_\_\_\_ проведено ( оформлено)  
з порушенням установленого порядку які саме положення порушені, в чому  
суть порушення \_\_\_\_\_

Детальніше наведені факти розглянуто в \_\_\_\_\_  
(назва документів)

Проте зазначені моменти мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсного фінансового становища підприємства, що перевіряється.

У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і в цілому достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється,



на " \_ " \_\_\_\_\_ 200\_р. за результатами операцій за період  
з " \_ " \_\_\_\_\_ 200\_р. по " \_ " \_\_\_\_\_ 200\_р

#### **Варіант 4. Негативний висновок**

У результаті проведення аудиту встановлено, що в перевіреному періоді підприємством допущено такі порушення: \_\_\_\_\_

Детальніше наведені факти розглянуто в \_\_\_\_\_  
(назва документів)

Допущенні порушення суттєво перекручують реальний стан справ в цілому (в основному).

Прийнята система бухгалтерського обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам \_\_\_\_\_

(зазначити зміст порушень)

Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(зазначити причини)

Отже, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсне фінансове становище підприємства, що перевіряється на " \_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

#### **Варіант 5. Відмова від надання висновку**

У зв'язку з неможливістю перевірити факти, які стосуються з причин \_\_\_\_\_  
(зазначити причини)

аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів.

Перелічені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ в цілому (в основному ).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може видати об'єктивний аудиторський висновок.

Складено " \_ " \_\_\_\_\_ 200\_р.

Керівник аудиторської фірми

Підпис

Аудитор \_\_\_\_\_ Підпис

#### **6.4. Робочі документи аудитора**

Робочі документи аудитора (робоча документація) являють собою записи, документи, які здійснюються, складаються та збираються аудитором і для аудитора або які одержуються та зберігаються аудитором у зв'язку з проведенням аудиту. Робочі документи можуть бути поданими в будь-якій формі зберігання інформації.

Мета складання робочих документів полягає в необхідності формування аудиторських доказів для обґрунтування аудиторської думки (висновку), а також для підтвердження фактів здійснення аудиту відповідно до законодавчих та стандартних (нормативних) вимог.

Робочі документи аудитора:

- ✓ допомагають планувати та організувати аудит;
- ✓ допомагають проводити аудит, наглядати та контролювати роботу аудиторів;
- ✓ містять аудиторські докази, які одержуються в процесі аудиту для обґрунтування думки аудитора.

Робочі документи аудитора необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння аудиту.

У робочих документах необхідно відобразити таку інформацію:

- про планування аудиту;
- характер, часові межі та обсяги виконаних аудиторських процедур;
- результати виконаних процедур;
- обґрунтування суттєвих питань, з яких аудитору необхідно висловити свою думку та прийти до аудиторського висновку;
- висновки, зроблені на основі одержаних аудитором доказів.

Обсяг і зміст робочих документів значною мірою залежать від професійного досвіду аудитора. У документуванні кожного кроку аудитора немає ні необхідності, ні можливості.

Чинники, які впливають на форму і зміст робочих документів аудитора:

- характер аудиторського завдання; форма аудиторського висновку; характер і складність бізнесу суб'єкта перевірки; характер і стан системи обліку і внутрі-

шнього контролю; необхідність керувати, доглядати та контролювати (перевіряти) роботу аудитора та його асистентів;

- конкретні методи та прийоми, які використовує аудитор у процесі перевірки.

До складу робочих документів аудитора можуть бути включені:

- ✓ копії та витяги з установчих та внутрішніх документів суб'єкта господарювання, у тому числі документи, що розкривають організаційно-правову форму та організаційну структуру управління;
- ✓ копії та витяги з інших юридичних документів (договорів, угод, контрактів, протоколів засідань, зборів тощо);
- ✓ інформація про галузь, економічне і правове середовище діяльності суб'єкта господарювання;
- ✓ матеріали про планування аудиту (загальний план і програма аудиту);
- ✓ інформація про дослідження системи обліку і внутрішнього контролю (описи, схеми, тести);
- ✓ документи оцінки аудиторського ризику та його складових;
- ✓ аналітичні матеріали господарських операцій і залишків рахунків;
- ✓ матеріали аналізу важливих показників і тенденцій економічної діяльності;
- ✓ записи про характер, дати та обсяги проведених аудитором процедур та їх результати;
- ✓ матеріали, які б свідчили про те, що робота, яку виконували асистенти та інші - спеціалісти, контролювалась аудиторами;
- ✓ записи про виконавців і час проведених процедур;
- ✓ інформація про роботу, яка виконувалась іншими аудиторами;
- ✓ записи, документи, листування, обговорення з замовником і виконавцями окремих питань;
- ✓ копії фінансової та іншої звітності, бухгалтерських документів;
- ✓ висновки аудитора за результатами аудиту та рекомендації для клієнта.

Робочі документи можуть бути розподіленими на постійні та поточні. Після проведення аудиту оформлені належним чином робочі документи залиша-

ються в аудитора. У зв'язку з необхідністю додержання принципу конфіденційності одержаної в процесі аудиту інформації та інших принципів аудиту аудитор не має права розголошувати зміст робочих документів, використовувати їх в особистих (крім їх прямого призначення) цілях. Разом з тим аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів, які не можуть бути вилученими, крім випадків, передбачених законодавством.

Строк зберігання робочих документів не може бути меншим строку позовної давності і залежить від багатьох чинників (виду документа, прийнятої практики та ін.).

### **Контрольні запитання**

1. Яке призначення та основні елементи аудиторського висновку?
2. Як проводиться підсумкова оцінка суттєвості виявлених відхилень та їх впливу на фінансову звітність підприємства?
3. Що можна сказати про події після дати балансу?
4. Що таке безперервність діяльності підприємства?
5. За якими видами класифікують аудиторські висновки? Яка їх характеристика?
6. Що таке умовно-позитивний висновок? Наведіть приклад і поясніть, у якому випадку він дається.
7. Кому дається негативний висновок і чому? Чи дається відмовний висновок і в якому випадку?
8. Яка інформація відображується у робочих документах аудитора?

## **РОЗДІЛ II. ЗАВДАННЯ ДО ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ**

Практичне заняття - форма навчального заняття, при якій викладач організовує детальний розгляд слухачами окремих теоретичних положень навчальної дисципліни і формує вміння та навички їх практичного застосування шляхом індивідуального виконання слухачем відповідно до сформульованих завдань. Проведення практичного заняття ґрунтується на попередньо підготовленому методичному матеріалі - тестах для виявлення ступеня оволодіння слухачами необхідними теоретичними положеннями, наборі завдань різної складності для розв'язування їх слухачами на занятті.

### **ТЕМА 1 СУТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ**

#### **Питання для перевірки знань:**

1. Розкрийте поняття "аудит".
2. Для чого необхідний аудит?
3. Охарактеризуйте розвиток аудиту в світі і в Україні.
4. Яке місце України в історії розвитку аудиту?
5. Назвіть функції аудитора на початковому етапі розвитку аудиту.
6. В якій країні виник аудит як вид професійної діяльності?
7. Назвіть користувачів публічної бухгалтерської звітності, підтвердженої аудиторським висновком.
8. Сформулюйте основне завдання аудиту.

#### **Завдання 1**

Укажіть, до якого виду аудиторської діяльності слід віднести зазначені нижче роботи, і поясніть чому:

- 1) консультації щодо створення нових підприємств;
- 2) перевірка та підтвердження бухгалтерської (фінансової) звітності;
- 3) аналіз діяльності підприємств;
- 4) консультації з питань ведення бухгалтерського обліку та його автоматизації;
- 5) консультації з питань оподаткування.

## Завдання 2

1. Проаналізувати класифікацію об'єктів аудиту за наведеними ознаками.

2. На основі класифікації, наведеної у табл. 1, визначити, що відноситься до конкретних об'єктів аудиту.

Таблиця 1 - Класифікація об'єктів аудиту

Ознака класифікації	Види об'єктів аудиторського контролю
1. Відношення до часу	1.Об'єкти, стан яких оцінюється в минулому часі 2.Об'єкти, стан яких оцінюється в теперішньому часі 3.Об'єкти, стан яких оцінюється в майбутньому часі
2.Характер оцінки стану об'єктів	1.Підлягають вартісній оцінці 2.Підлягають кількісній оцінці 3.Підлягають кількісно-вартісній оцінці
3. Тривалість перебування в полі зору діяльності аудитора	1.Об'єкти, які є постійно в полі зору аудитора 2.Об'єкти періодичної аудиторської діяльності 3.Об'єкти одноразової оцінки
4. Відношення до видів аудиту	1.Об'єкти зовнішнього аудиту 2.Об'єкти внутрішнього аудиту

## Завдання 3

Районна податкова інспекція обслуговує і перевіряє 75 підприємств різних типів. Які з перелічених господарських структур обов'язково повинні подати аудиторський висновок:

- 1) державні підприємства;
- 2) акціонерні товариства;
- 3) господарські товариства;
- 4) комерційні підприємства;
- 5) орендні підприємства;
- 6) державні банки;
- 7) комерційні банки;
- 8) приватні підприємства;
- 9) спільні підприємства;
- 10) іноземні фірми;
- 11) індивідуальні підприємства;
- 12) недержавні фонди?

## ТЕМА 2. МЕТА І ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТУ

### Питання для перевірки знань:

1. Яка мета аудиту?
2. На які групи поділяють принципи, що регулюють аудит?
3. Наведіть основні принципи професійної етики аудитора.
4. Як Ви розумієте принципи:

### Завдання 4

Визначте, чи дотримується аудитор в своїй діяльності відповідних етичних норм.

*Умова:* В ході проведення аудиторської перевірки аудитором було встановлено недостачу 1 м3 дошок на складі № 3. Завідувач складом - Іванов Т.О.

*Ситуація 1.* Про виявлену недостачу аудитор негайно повідомив керівника підприємства.

*Ситуація 2.* Про виявлену недостачу аудитор повідомив бухгалтера підприємства і порадив списати недостачу дошок за рахунок заробітної плати Іванова Т.О.

*Ситуація 3.* Про виявлену недостачу аудитор нікого не повідомив з причини родинних стосунків з Івановим Т.О.

## ТЕМА 3. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ Й АУДИТУ

### Питання для перевірки знань:

1. Що Ви розумієте під аудиторським ризиком?
2. Охарактеризуйте властивий ризик.
3. Що таке ризик контролю?
4. В чому полягає ризик невиявлення при проведенні аудиторських процедур?
5. Порівняйте всі види ризику за ступенем відповідальності аудитора.
6. Як оцінюється аудиторський ризик?
7. Що таке помилка?
8. Чим відрізняється помилка від обману?
9. Що розуміється під суттєвістю інформації?

### Завдання 5

Проаналізуйте ознаки, що вказують на високу ймовірність помилок та вкажіть (табл. 2):

1. В яких джерелах інформації аудитор може виявити ці ознаки.
2. Які подальші дії аудитора щодо контрольних процедур.

Таблиця 2 - Аналіз ознак чи індикаторів можливих помилок

№з/п	Ознаки, які вказують на високу ймовірність помилок	Джерела їх виявлення	Дії аудитор
1 2	Наявність помилок в минулому Незвичні залишки по рахунках, незвичні зміни протягом року		
3 4 5 6	Галузеві та загальноекономічні ризики Ризики в діяльності керівництва Наявність помилок в організації обліку Застосування неправильних облікових методик		
7 8	Значна вартість чи висока ліквідність Операції, виражені в іноземній валюті		
9 10	Несистематичні облікові записи (ті, які не повторюються) Операції з підвищеним ризиком		
11	Шахрайство		

### ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

#### Питання для перевірки знань:

1. Як визначають поняття і сутність аудиторських доказів?
2. Якими є види аудиторських доказів? Охарактеризуйте їх.
3. Які методи та прийоми аудиту застосовують під час отримання аудиторських доказів? Охарактеризуйте їх.

### Завдання 6

Аудиторські докази відображають сутність інформації про об'єкт контролю. Інформація повинна відповідати певним вимогам. Укажіть і поясніть (на



власних прикладах), які з наведених нижче вимог забезпечать одержання оптимально необхідної інформації про стан об'єкта аудиту:

- необхідність;
- зіставність;
- обґрунтованість;
- змістовність;
- повнота;
- актуальність;
- правильність;
- прагматичність.

### **Завдання 7**

Визначте залежність між рівнем ризику і кількістю аудиторських доказів на підставі наведених табличних даних (табл. 3).

Таблиця 3 - Залежність між аудиторським ризиком і доказами

Ситуація	Власний ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення	Кількість необхідних доказів*
1	Низький	Низький	Високий	
2	Низький	Низький	Середній	
3	Високий	Високий	Низький	
4	Середній	Середній	Середній	
5	Низький	Середній	Середній	

\* Необхідно вказати: невелика, середня, велика

### **Завдання 8**

Залежно від об'єкта аудиту обираються відповідні джерела інформації. Необхідно вказати, які конкретно джерела інформації використовуватимуться, та розкрити зміст (на власному прикладі об'єкта контролю) таких джерел інформації:

- первинні документи;
- реєстри бухгалтерського обліку;
- Головна книга;
- фінансова звітність;

- матеріали попередніх ревізій, перевірок, аудиту;
- розпорядчі документи по підприємству, калькуляції, письмові пояснення службових осіб тощо.

### **Завдання 9**

Оцінити дані докази з погляду їх надійності та розподілити за шкалою.

Є документи, отримані з наступних джерел:

- 1) від третіх осіб;
- 2) від клієнтів на підставі зовнішніх даних;
- 3) від клієнтів на підставі внутрішніх даних;
- 4) зібрані самим аудитором на підставі бухгалтерських записів фірми клієнта.

## **ТЕМА 5. АУДИТ АКТИВІВ, ПАСИВІВ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

### **Питання для перевірки знань:**

1. Назвати елементи фінансової звітності, що підлягають аудиту.
2. Що таке аудит господарської звітності підприємства?
3. Що таке аудит необоротних активів?
4. У чому полягає аудит запасів, грошових коштів та рахунків дебіторів?
5. Як проводиться аудит пасиву балансу?

### **Завдання 10**

Визначить, за якими статтями балансу підприємства існує найбільша ймовірність виникнення помилок і порушень. Обґрунтуйте відповідь та наведіть приклади.

### **Завдання 11**

Складіть методику проведення аудиту основних засобів. Складаючи методику, необхідно вказати обсяг необхідної інформації для проведення аудиторської перевірки, джерела та способи її отримання, визначити та обґрунтувати обраний метод перевірки, визначити зони ризику та можливі помилки, скласти перелік основних законодавчих актів і нормативних документів, перелічити процедури, які застосовує аудитор, навести приклади документального оформлення результатів перевірки.

## Завдання 12

Розглянути ситуації по веденню касових операцій і пояснити їх законність або допущені помилки

1. Касир організації виписує прибуткові та видаткові касові ордери в момент здійснення операцій і дані по них записує в касову книгу.
2. Організація веде касову книгу за встановленою формою.
3. Порядок ведення касової книги в організації відповідає встановленому Порядку ведення касових операцій.
4. Залишок готівки в касі організації на кожен день не перевищує ліміту, встановленого банком по узгодженню з керівником організації (за винятком грошей, призначених на оплату праці), протягом 3-х днів, враховуючи день отримання грошей в банку

## ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

### Питання для перевірки знань:

1. За якими видами класифікують аудиторські висновки? Яка їх характеристика?
2. Що таке умовно-позитивний висновок? Наведіть приклад і поясніть, у якому випадку він дається.
3. Кому дається негативний висновок і чому? Чи дається відмовний висновок і в якому випадку?
4. Яка інформація відображується у робочих документах аудитора?

## Завдання 13

Визначте, який висновок може скласти аудитор у поданих нижче ситуаціях.

*Ситуація 1.* На момент перевірки на підприємстві, що перевіряється, завершується дія довгострокових будівельних контрактів-договорів. Наслідком можуть бути збитки, фактичний розмір яких визначити неможливо, оскільки діють певні фактори (підвищення продуктивності праці), що можуть значно зменшити їх суму. Порухень та помилок в обліку та звітності не виявлено.

*Ситуація 2.* Підприємству, яке перевіряється, пред'явлено судовий позов одним з його постачальників у зв'язку з порушенням договору постачання з ви-

могою компенсації усіх завданих збитків, суму яких реально визначити на даний момент неможливо. Інших порушень та відхилень не встановлено.

*Ситуація 3.* Підприємство, що перевіряється, має у своєму складі філію, яка ліквідується. Філія є юридичною особою. Резерви для покриття заборгованості філії підприємством забезпечені не були, головне підприємство за результатами перевірки є неплатоспроможним.

*Ситуація 4.* На підприємстві встановлено крадіжку грошей з каси в сумі 100 грн. Інших порушень та відхилень не встановлено.

*Ситуація 5.* На підприємстві встановлено, що витрати в сумі 251017 грн., які були здійснені в першій половині січня наступного за звітним року, відображені по дебету рахунку 23 "Основне виробництво" в грудні звітного року. Інших порушень та відхилень не встановлено.

#### Завдання 14

Використовуючи таблицю 4, проаналізуйте подані види аудиторських висновків і умови їх видачі.

Віднесіть необхідні умови до відповідного виду аудиторського висновку.

Таблиця 4 - Види аудиторських висновків та умови їх видачі

№умови видачі	Види аудиторських висновків	Умови їх видачі
1.	Безумовно- позитивний	За умови наявності не фундаментальних невпевненості та незгоди
2.	Умовно-позитивний (із застереженнями)	Якщо дотримані такі умови: - аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту; - надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки; - є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації; - фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам; - звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять протиріч; - форма звітності відповідає затвердженій у встановленому порядку
3.	Відмова від висновку	При наявності фундаментальної невпевненості
4.	Негативний	При неможливості на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про стан справ у клієнта

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для слухачів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 607 с.
2. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: Навчальний посібник.— 2-ге вид., перероб. і доп.— К.: Каравела, 2004.— 493 с.
3. Гордієнко Н.І., Харламова О.В. Карпенко М.Ю. Аудит, методика і організація: Навчальний посібник (для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1. – Харк.нац.акад.міськ.госп-ва. –Х.: ХНАМГ, 2007. – 163 с.
4. Харламова О.В. Конспект лекцій у схемах з курсу "Аудит" (для студентів 3 курсу денної і 4 курсу заочної форм навчання спеціальностей 6.050100 – "Економіка підприємств", "Облік і аудит" напряму 0501 – "Економіка і підприємництво" і 6.050200 – "Менеджмент організацій" напряму 0502 – "Менеджмент"). /Авт. Харламова О.В. – Харків: ХНАМГ, 2008. – 54 с.

### *Нормативно-правові документи*

5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р.
6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р.
7. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. (із змінами і доповненнями)
8. Статут Аудиторської палати України, прийнятий засіданням АПУ 28.10.93 р.
9. Стандарти аудиту та етики. Видання Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), 2001 рік.
10. Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 19.11.2002 р., протокол № 116.
11. Положення про реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, затверджене Аудиторською палатою України 31.10.2000р.
12. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

## ДОДАТОК А

### Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (МСА) (редакція 2007р.)

Таблиця А

Групи стандартів (положень)	Номери і найменування МСА і ПМАП
1	2
<b>Група 1 – "вступні зауваження"</b> - містять 3 стандарти, які визначають юридичний статус МСА, містять перелік термінів, описують структуру МСА й приводять класифікацію супутніх послуг	100 - Передмова до МСА й супутніх супутнім послуг 110 - Глосарій (перелік термінів) 120 - Концептуальна основа (структура) МСА
<b>Група 2 – "зобов'язання"</b> - 7 стандартів, що визначають цілі та основні принципи аудиту, питання відповідальності аудиту та аудиторів, вирішують питання, пов'язані з контролем якості роботи аудиторів, формою й утримуванням робочої документації, визначають поняття «шахрайство» і «помилка».	200 - Цілі й загальні принципи аудиту фінансової звітності 210 - Домовленості про аудит 220 - Контроль якості роботи аудиторів 230 - Документація 240 - Шахрайство й помилка 250 - Облік законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності 260 - Повідомлення аспектів аудиту особам, наділеним керівними повноваженнями
<b>Група 3 – "планування"</b> - 3 стандарти описують процес планування аудиторських перевірок, питання розуміння аудитором бізнесу клієнта, дається трактування концепції істотності в аудиті.	300 - Планування 310 - Знання бізнесу 320 - Суттєвість в аудиті
<b>Група 4 – "засоби (система) внутрішнього контролю"</b> - 3 стандарти, описують процеси оцінки аудит ризику й систем внутрішнього контролю клієнта, у тому числі при використанні клієнтом комп'ютерних інформаційних систем, а також якщо бухгалтерський облік клієнта ведеться сервісними організаціями (бух. і аудиторськими фірмами).	400 - Оцінка ризиків і систем внутрішнього контролю 402 - Аудит клієнтів, що користуються послугами сервісними організаціями
<b>Група 5 – "аудиторські докази"</b> - 11 стандартів, визначають процес збору аудиторських доказів у різних ситуаціях, розкривають зміст і характер аналітичних процедур, вибіркового перевірок.	500 - Аудиторські докази 501 - Аудиторські докази - додатковий розгляд особливих статей обліку 505 - Зовнішні підтвердження 510 - Перша аудиторська перевірка - початкове сальдо 520 - Аналітичні процедури 530 - Аудиторська вибірка й інші процедури вибіркової перевірки 540 - Аудит оцінних значень 550 - Зв'язані сторони 560 - Наступні події 570 - Допущення про безперервність діяльності підприємства 580 - Заява керівництва

1	2
<b>Група 6 – "використання роботи третіх осіб"</b> - 3 стандарти, описують процеси використання в ході аудиторських перевірок роботи інших незалежних аудиторів, внутрішніх аудиторів клієнта, експертів і фахівців у різних областях.	600 - Використання роботи іншого аудитора 610 - Розгляд роботи внутрішнього аудитора 620 - Використання роботи експертів
<b>Група 7 – "аудиторські і висновки й звіти"</b> - 3 стандарти, які дають рекомендації за формою і змістом аудиторських висновків, складанню звітів аудиторів, порядок включення в ці звіти додаткової інформації.	700 - Аудиторський висновок про фінансову звітність 710 – Порівняльні данні 720 - Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти
<b>Група 8 – "спеціалізовані області аудиту"</b> - 2 стандарти, визначають дії аудитора при складанні звітів по спеціальним завданням аудиту, а також при вивченні прогнозованої аудит інформації.	800 - Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення 810 - Перевірка прогнозованої фінансової інформації
<b>Група 9 – "супутні послуги"</b> - 3 стандарту, є керівництвом для аудиторів при наданні супутніх послуг: загальним перевіркам фінансової звітності, виконанню погоджених процедур, компіляції (підготовці) фінансової звітності.	910 - Завдання по огляду фінансової інформації 920 - Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації 930 - Завдання по підготовці фінансової інформації
<b>Група 10 – "положення по міжнародній аудиторській практиці"</b> - 11 стандартів, розкривають особливості аудиту міжнародних банків, а також особливості аудиту, у випадку застосування клієнтами комп'ютерних інформаційних систем (KIC). У цій групі також вирішуються різні питання про проведення аудиторських перевірок: спілкування з керівництвом клієнта, аудит малих підприємств та ін.	1000 - Процедури міжбанківського підтвердження 1004 - Відносини між органами, які здійснюють нагляд за банківською діяльністю, і зовнішніми аудиторами банку 1005 - Особливості аудиту малих підприємств 1006 - Аудит фінансової звітності банків 1007 - Контакти з керівництвом клієнта 1010 - Облік екологічних питань при аудиті

# НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Андренко** Олена Анатоліївна

Конспект лекцій

і завдання до практичних занять

з курсу

**"Аудит"**

(для слухачів другої вищої освіти факультету післядипломної освіти  
і заочного навчання спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит",  
7.050107 "Економіка підприємства")

Редактор *Д. Ф. Курильченко*

Комп'ютерне верстання *І. В. Волосожарова*

План 2011, поз. 230 Л

---

Підп. до друку 24.06.11

Формат 60x84 /16

Друк на різнографі.

Ум. друк. арк. 3,7

Тираж 50 пр.

Зам. №

---

Видавець і виготовлювач:

Харківська національна академія міського господарства,  
вул. Революції, 12, Харків, 61002

Електронна адреса: [rektorat@ksame.kharkov.ua](mailto:rektorat@ksame.kharkov.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи:

ДК №4064 від 12.05.2011 р.